

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Volby do Výkonného výboru KA ČR:	
Navrhujte kandidáty do 30. dubna.....	3
Co obnáší práce ve výkonném výboru.....	3
Upozornění na pozbytí platnosti oprávnění č. 1753 statutární auditorky Blanky Sítařové ...	4
Senátoři schválili elektronickou evidenci tržeb..	4
Nový standard IFRS 16 Leasingy.....	5
Oprava tiskové chyby.....	5

TÉMA ČÍSLA – KONSOLIDACE ČÁST I

Editorial.....	6
Konsolidovaná účetní závěrka a pojetí ovládnání (Vladimír Zelenka).....	7
Otazníky nad první konsolidovanou rozvahou (Alice Srámková).....	14
Ztráta ovládnání aneb jak vyčíslit výsledek z prodeje dceřiného podniku (Libor Vašek).....	16
Audit konsolidované účetní závěrky a komunikace mezi skupinovým auditorem a auditorem složky (Lenka Bízová).....	24
Daňová rizika při provádění auditu v koncernu (Ivan Fučík).....	27
Rozhovor s Ladislavem Slanikem Dohled nad aplikací IFRS v účetních závěrkách kótovaných společností.....	30
Test: Konsolidace.....	33

RECENZE

Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích (Libuše Müllerová).....	34
---	----

e-příloha Auditor 3/2016

- Z koordinačního výboru pro daně
- Právo
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **8. 4. 2016**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **11. 4. 2016**

Metodická pomoc pro auditory malých a středních podniků



Jaroslav
Dubský

Náročná hlavní sezóna provádění auditů účetních závěrek je v plném proudu, letos okořeněná uplatněním aplikační doložky k ISA 720 týkající se zprávy au-

ditora k výroční zprávě (včetně zprávy o vztazích s propojenými osobami). Vzhledem k tomu, že od 1. ledna 2016 je nutné vydávat zprávu auditora k účetní závěrce a vyjádření k výroční zprávě pouze jako jednu zprávu auditora, klade tento nový požadavek zvýšené nároky jak na auditory, tak na klienty, z nichž se pro mnohé oproti předchozím rokům významně zkrátila doba pro vyhotovení těchto zpráv.

Kromě výše uvedeného naši klienti z řad malých a středních podniků (SME) prioritně řeší další velmi naléhavá témata plynoucí ze změn legislativy. I letos zbylo na reakci na změny nemnoho času a klienti tak vedle svých závěrek a probíhajících auditů paralelně řeší přizpůsobení svých vnitřních systémů novým změnám v daňové oblasti (zejména řádné vykazování kontrolního hlášení pro účely DPH). Asi každý z auditorů se při provádění letošních auditů v lednu a únoru u některých svých klientů setkal s četnými dotazy na toto téma a na vlastní kůži také pocítil důležitost jejich priorit mezi více velice urgentních cílů.

Zatímco klienti řešili svá urgentní témata a pomalu se připravují na aplikaci novely zákona o účetnictví a prováděcí vyhlášky, na poli auditorské metodiky v oblasti SME/SMP probíhala a stále probíhá diskuze

a výměna názorů na auditorské přístupy u auditů malých účetních jednotek, popř. SME jako celku, především na definovaný rozsah auditorských postupů a dokumentování auditorské práce a závěrů ve spisu auditora.

Na mezinárodní úrovni probíhaly četné aktivity různých institucí a profesních komor, za všechny mohu jmenovat aktivity FEE, která oblasti SME/SMP věnuje značnou pozornost. V únoru tohoto roku jsem se zúčastnil dalšího setkání zástupců profesních organizací zastoupených v FEE, které bylo zaměřeno právě na malé a střední podniky (FEE SMP Forum).

Oproti předchozím setkáním zde zazněly již konkrétnější návrhy a přístupy k problematice ověřování účetních závěrek menších účetních jednotek. Asi nejdále je sdružení profesních organizací skandinávských zemí, které společně pracují na vytvoření auditorského standardu pro audit menších jednotek. Jejich návrh standardu prošel připomínkovým řízením členů komor a dalších institucí. Dle vyjádření zástupce norského institutu účetních a auditorů Pera Hanstada přišly od malých a středních auditorských praxí vesměs kladné ohlasy, z řad velkých firem a IFAC zazněly ovšem i kritické hlasy. I přes tyto připomínky hodlají skandinávské komory svůj projekt dotáhnout do konce, i když připouštějí, že je čeká ještě dost úsilí v jeho prosazení.

Není od věci připomenout, že skandinávský návrh klade důraz především na uplatňování vlastního úsudku auditora a profesního skepticismu. Per Hanstad připomněl, že předpokladem

pro provádění auditu těchto menších jednotek je to, že auditor již má rozsáhlé zkušenosti, perfektně rozumí činnosti a výborně zná vnitřní prostředí svých klientů. Správné provedení auditu podle návrhu tohoto standardu znamená zpracování všech fází provedení auditu, přičemž není v této souvislosti důležité, jak se nazývají, ale jaký je jejich věcný obsah.

Rovněž v některých dalších zemích probíhají pokusy navrhnout metodické pokyny či pomůcky zaměřené na tuto specifickou podmnožinu auditů. V Rakousku připravují pokyn podobný metodickému pokynu německého institutu IDW „Zvláštnosti auditu účetních závěrek malých a středních účetních jednotek“, nedávno byla přijata prováděcí pomůcka také v Polsku. Komunikace mezi zástupci komor jednotlivých států v této oblasti se během posledních let velmi zintenzívnila. Z dosavadních poznatků je patrné, že přístup

v jednotlivých zemích je determinován zejména rozdílným stupněm přijetí ISA v národní legislativě té které země. V zásadě se země snaží zlepšit provádění auditů účetních závěrek malých jednotek buď formou přijetí samostatného standardu pro provádění těchto auditů (případně metodického pokynu či pomůcky nižšího stupně) nebo se snaží zajistit podklady napomáhající auditorům úsporně a efektivně dokumentovat jejich práci.

Tento druhý přístup jsme zvolili i my, neboť ISA jsou u nás aplikovány již mnoho let a jsou nedílnou součástí naší auditorské legislativy. V oblasti provádění „menších“ auditů však existuje stále celá řada možností, jak vést úsporně a přitom řádně, tj. v souladu s ISA, spis auditora. To je i krédem připravované metodické pomůcky zaměřené na příklady dokumentace různých aspektů a oblastí auditu v tomto segmentu.

Jsmo přesvědčeni, že tato forma praktických ukázek a příkladů,

kombinovaná s kontrolním listem (kontrolní dotazník dozorčí komise), pomůže auditorům při provádění jejich práce mnohem efektivněji než vydání standardu, jehož obecný text by byl v mnohém podobný textaci jednotlivých ISA a ze kterého by nebylo vždy zcela zřejmé, v čem konkrétně vlastně spočívají změny (např. úspora v rozsahu postupů, rozsahu a způsobu dokumentace) oproti „klasickým“ ISA. Veškeré poznatky získané z vlastní auditorské praxe, jakož i z dostupných obdobných publikací, se budeme snažit promítnout do připravovaného materiálu. Klubové večery pořádané na toto téma po vydání příručky budou určitě dalším přínosným zdrojem inspirace pro případné dolaďování a vylepšení o spoustu případů z praxe širší auditorské obce, což je základním cílem tohoto úsilí.

Jaroslav Dubský

předseda Výboru pro SME/SMP
Komory auditorů ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 14. března, zabýval jak standardní agendou, tak aktuální činností jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem jednání bylo projednání nové Směrnice o pravidlech a zásadách uznání a poskytnutí čestného členství v KA ČR a informace o postupu přípravy novely zákona o auditorech.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- Směrnici o pravidlech a zásadách uznání a poskytnutí čestného členství v KA ČR,
- akční plán KA ČR pro IFAC.

Výkonný výbor dále projednal

- a schválil postup přípravy jednotného školicího materiálu pro definovaná témata v rámci KPV,
- a schválil další postup při přípravě materiálu na téma „Minimum ke smlouvě o povinném auditu“,
- a schválil personální změny v úřadu KA ČR,
- a schválil postup aktualizace dokumentu o strategii KA ČR,
- aktuální informace o postupu přípravy novely zákona o auditorech

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu za období leden – prosinec 2015,
- informaci o neuhrazených příspěvcích splatných do 31. 12. 2015,
- zprávu o plnění rozpočtu v roce 2016 v části fixních příspěvků,
- žádost o zproštění mlčenlivosti auditora,

- informace k problematice auditu korporací v konkurzu,
- analýzu pro uznávání zkoušky Konsolidace a podnikové kombinace v systému ACCA,
- informaci o přípravě a účasti zástupců KA ČR na konferenci o reformě auditu v praxi, která se uskutečnila 29. dubna 2016 na půdě NKÚ,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o zahraničních služebních cestách,
- informace o aktuálním vývoji připravovaného zákona o profesionalizaci dozorčích rad,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Volby do Výkonného výboru KA ČR: Navrhujte kandidáty do 30. dubna

*Návrhy do
30. dubna*

Na letošním XXV. sněmu, který se uskuteční 21. listopadu v Praze, budou auditoři volit polovinu, tj. sedm nových členů Výkonného výboru KA ČR a 6 náhradníků. Volební komise v souladu s usnesením sněmu z listopadu 2014 stanovila termín 30. dubna pro přijímací návrhy na kandidáty.

S časopisem Auditor č. 2 byly auditorům rozeslány formuláře pro návrhy kandidátů do výkonného výboru. Formuláře jsou také ke stažení na webových stránkách komory www.kacr.cz v sekci Aktuality. Upozorňujeme, že kandidáty do volených orgánů komory mohou navrhovat pouze auditoři zapsaní v rejstříku Komory auditorů České republiky.

Návrhy na kandidáty je třeba v souladu s § 3 odst. 1 Volebního řádu předat volební komisi na adresu Komory auditorů ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1), a to nejpozději do 30. dubna. Rozhodující je datum uvedené na poštovním razítku a u osobně doručených návrhů datum uvedené jako den přijetí úřadem komory.

Součástí návrhu kandidáta do orgánu KA ČR je i jeho stručná charakteristika, kterou volební komise stanovila následovně:

- odborná praxe,
- způsob poskytování auditorských služeb (§ 3 zákona č. 93/2009 Sb.),

- znalost anglického jazyka,
- jiná odborná činnost (např. vědecká, pedagogická, publikační).

Návrh musí obsahovat souhlas kandidáta s kandidaturou a současně i souhlas kandidáta se zveřejněním údajů specifikovaných v § 3 odst. 2 Volebního řádu sněmu tak, aby nedošlo k porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Tyto údaje budou otištěny v seznamu kandidátů do Výkonného výboru a rozeslány všem auditorům s časopisem Auditor č. 7.

Prosíme o vyplnění všech požadovaných údajů tak, aby byla kandidátka platná a navržený kandidát mohl být zařazen na kandidátní listinu.

V souvislosti s navrhováním kandidátů odkazujeme na Volební řád sněmu, § 3 odst. 3 písm. c), podle něhož volební komise vrátí navrhovateli do jednoho měsíce návrhy, ve kterých je navrhován kandidát, jenž je členem orgánu, do něhož je navrhován pro příští funkční období, a byl členem tohoto orgánu i v minulém funkčním období.

Miroslav Kodada

předseda Volební komise KA ČR

Co obnáší práce ve výkonném výboru

Letošním listopadovým volbám sedmi členů a šesti náhradníků výkonného výboru Komory auditorů předchází neméně důležité stadium, ve kterém se budou v úřadu komory do konce dubna shromažďovat návrhy na kandidáty. Navržení kandidátů, resp. nově zvolení členové mohou být úplnými nováčky, kteří nahradí zejména ty členy, kterým uplynula dvě po sobě jdoucí funkční období a po třetí již podle zákona o auditorech kandidovat nemůžou. Z tohoto důvodu je jistě namístě alespoň ve stručnosti přiblížit rozsah a povahu činností, jimž se členové výkonného výboru věnují. Ti, kdo uvažují o kandidatuře, budou mít jasnější představu o tom, co se od nich po zvolení očekává.

Člen výkonného výboru by měl:

- účastnit se zasedání VV, které se koná zpravidla jednou měsíčně (s výjimkou letních prázdnin),
- zvolit na prvním zasedání po skončení volebního sněmu ze svých řad prezidenta, prvního viceprezidenta a viceprezidenta komory,
- rozhodovat podle správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb.) o věcech svěřených komoře

zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, obvykle na návrh příslušného výboru, a to zejména výboru pro správu profesní a výboru pro auditorské zkoušky,

- stát se předsedou nebo místopředsedou jednoho z pomocných orgánů komory, tj. výborů nebo redakční rady, a průběžně informovat VV o činnosti tohoto orgánu,
- svolávat a řídit jednání příslušného výboru nebo redakční rady, které se koná zpravidla jednou měsíčně, a schvalovat program jednání,
- zvládat práci s odborným textem v angličtině, který vydává FEE nebo IFAC, ve funkci člena nebo předsedy odborného výboru či redakční rady sledovat vývoj odborné problematiky, kterou se daný výbor zabývá,
- připravovat stanoviska nebo připomínky k návrhům, podílet se na zprávách pro FEE a IFAC, které jsou zpravidla dodávány formou dotazníků v angličtině,
- sledovat novely zákona o auditorech a aktualizace správního řádu, podle kterého VV, resp. komora ze zákona rozhoduje,

- podílet se na projednávání uvažovaných změn a úprav vnitřních předpisů komory, které se předkládají sněmu ke schválení (statut, volební řád sněmu, jednací řád sněmu, příspěvkový řád, etický kodex, směrnice pro odbornou praxi asistentů auditora, vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů),
- podílet se na přípravě a projednávání směrnic, které se nepředkládají sněmu a které schvaluje prezident komory (zásady hospodaření komory, pracovní řád, mzdový předpis, směrnice pro poskytování cestovních náhrad, oběh účetních dokladů, zásady pro vyřizování korespondence a další),
- podílet se na přípravě sněmu, na jednání se zahraničními organizacemi, na organizování konferencí atp.,
- připravovat strategii činnosti komory na následující období a vyhodnocovat předchozí období,
- připravovat návrh rozpočtu komory na následující období, obvykle dílčí části pro konkrétní výbor,
- svolávat sněm a podílet se na přípravě zprávy o činnosti VV pro sněm,
- účastnit se odborných školení pro členy VV, zejména ke správnímu řádu a k zákonu o auditorech.

Podrobně jsou povinnosti uložené VV popsány v zákoně o auditorech a ve statutu komory.

Každý výbor a redakční rada mají na podporu své činnosti v úřadu komory příslušného zaměstnance, který agendu připravuje a odborně spolupracuje. Práce ve výborech je čestná, členové výkonného výboru obdrží paušální náhradu za ztrátu času vynaloženého v souvislosti s plněním povinností.

Jiří Mikyna

Upozornění na pozbytí platnosti oprávnění č. 1753 statutární auditorky Blanky Sítařové

Komora auditorů ČR upozorňuje, že statutární auditorka Ing. Blanka Sítařová, IČO 65300343, se sídlem Jugoslávská 596/27, 613 00, Brno-Černá Pole, ev. č. oprávnění 1753, není od 26. března 2015 oprávněna vykonávat auditorskou činnost, neboť k tomuto datu pozbylo platnosti její auditorské oprávnění.

Komora auditorů na tuto skutečnost upozorňuje proto, že existuje důvodné podezření, že jmenovaná

auditorka i po udělení zákazu pokračovala v provádění auditorské činnosti i přesto, že o trvalém zákazu výkonu auditorské činnosti byla prokazatelně informována. Komora současně zvažuje další právní kroky k tomu, aby zamezila výkonu auditorské činnosti bez řádného oprávnění.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Senátoři schválili elektronickou evidenci tržeb

Senát podle očekávání schválil 16. března zavedení elektronické evidence tržeb (EET). Poslanecká sněmovna schválila EET letos 10. února, a to po 236 dnech od prvního projednání (viz Auditor č. 2/2016 str. 7). Dlouho diskutovaná norma se tak dostává do dalšího kola, kdy ji musí podepsat prezident republiky. Nebude-li vrácena prezidentem republiky či zrušena Ústavním soudem, měli by první podnikatelé provozující ubytovací či stravovací služby začít evidovat své tržby od listopadu či prosince. Přesný termín bude záviset na tom, kdy zákon podepíše prezident a kdy bude zveřejněn ve sbírce zákonů. Po třech měsících by se měly zapojit maloobchod a velkoobchod.

Vláda si od EET slibuje omezení šedé ekonomiky a zlepšení výběru daní – zhruba o 10 až 18 miliard korun. Pravicová opozice ale tvrdí, že evidence tržeb ztíží život hlavně menším podnikatelům, obává se také možného zneužití dat. Protože koalice v únoru hlasovala v dolní komoře v pevně určeném datu i hodiny, byl prý podle pravice tímto postupem porušen

sněmovní jednací řád. ODS už proto avizovala, že u Ústavního soudu napadne proceduru i samotný zákon.

Elektronická evidence tržeb se bude týkat nejprve restaurací a hotelů, a to sedm měsíců poté, co zákon vyjde ve sbírce zákonů, což zřejmě bude 1. listopadu nebo 1. prosince 2016, a dotkne se zhruba šedesáti tisíc podnikatelů. O tři měsíce později se bude EET týkat i firem z oblasti velkoobchodu a maloobchodu, tedy asi 250 tisíc podnikatelů. Ve třetí fázi mají mít elektronickou evidenci zavedenou ostatní podnikatelé a za další tři měsíce pak řemeslníci. To ale bude až po dalších sněmovních volbách, takže budoucí vláda bude mít možnost tuto povinnost ještě přehodnotit.

Obchodníci budou muset být podle zákona propojeni se servery daňové správy, kde bude každá účtenka ihned zaregistrována. Podnikatelé, kteří se budou muset do elektronické evidence tržeb zapojit, budou moci využít jednorázovou slevu až pět tisíc korun na náklady spojené se zavedením projektu.

-av-

Nový standard IFRS 16 Leasingy

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala v lednu nový standard IFRS 16, který se týká vykazování leasingu. Vydání standardu je završením několikaleté spolupráce IASB s Radou pro standardy finančního účetnictví (FASB), která vydává standardy v USA.

Nový standard IFRS 16 nahradí současně platný standard IAS 17 a související interpretace. Hlavní změny ve vykazování leasingu čekají nájemce. Standard IFRS 16 je postaven na tom, že každý leasing znamená u nájemce pořízení práva používat aktivum, a pokud jsou v průběhu času hrazeny splátky, tak také zajištění financování tohoto aktiva. V souladu s tímto principem již standard IFRS 16 u nájemce nerozlišuje, zda jde o finanční či operativní leasing, ale zavádí jednotný model vykazování. Tento model u nájemce vyžaduje identifikaci aktiva a současně závazku z leasingu pro všechny leasingy s dobou trvání delší než 12 měsíců a odepisování najatého aktiva odděleně od úroků ze závazku z leasingu. U pronajímatele standard přejímá požadavky standardu IAS 17. Pronajímatel tedy i nadále rozlišuje mezi finančním a operativním leasingem a u každého uplatňuje jiný model vykazování.

Jelikož leasing je totéž co nájem, budou se nová pravidla týkat i nájmu nebytových prostor, což je transakce, která se vyskytuje u řady společnos-

tí. Výjimku tvoří smlouvy na dobu neurčitou, které mohou obě strany bez významných sankcí vypovědět.

Standard IFRS 16 je účinný od 1. ledna 2019. Dřívější aplikace standardu je možná za předpokladu, že společnost zároveň aplikuje i standard IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Pro použití standardů IFRS v EU nicméně platí, že pro aplikaci je nezbytné jejich schválení Evropskou komisí. Na toto schválení v současné době čeká nejen standard IFRS 16 a IFRS 15, ale i standard IFRS 9 *Finanční nástroje*.

Ke standardu IFRS 9 vydala Federace evropských účetních (FEE) materiál, o němž jsme informovali v předchozím čísle časopisu Auditor (2/2016) na straně 6.

Zdroj: www.fucik.cz 7. 2. 2016

-av-



Oprava tiskové chyby

V článku „Vyjádření auditora k výroční zprávě“ v časopise Auditor č. 1/2016 na str. 33 došlo v kapitole týkající se souběhu ověření zprávy o vztazích s vyjádřením auditora dle ISA 720 nedopatřením k chybě, spočívající v záměně „zprávy o vztazích“ za „výroční zprávu“ na dvou místech v textu.

Za tuto chybu se omlouváme a níže zveřejňujeme znovu celý text kapitoly „Souběh ověření zprávy o vztazích s vyjádřením auditora dle ISA 720“ ve správném znění.

Souběh ověření zprávy o vztazích s vyjádřením auditora dle ISA 720

Zpráva o vztazích je z pohledu ISA 720 součástí výroční zprávy, auditor k ní tudíž přistupuje jako k jakékoli jiné části výroční zprávy. Ačkoli zpráva o vztazích není auditorem opomenuta, nejedná se o její samostatné ověření a auditor se ke zprávě o vztazích nijak ve své zprávě adresně nevyjadřuje. Jak již bylo výše uvedeno, auditor je při této práci omezen svými znalostmi získanými při provádění auditu. Právě vzhledem k tomuto omezení (i když může být ve skutečnosti jen formální) a vzhledem k absenci explicitního vyjádření se ke zprávě o vztazích nelze zprávu vydanou

dle ISA 720 považovat zároveň za ověření zprávy o vztazích. To je obecně způsobeno tím, že auditorovo vyjádření se k výroční zprávě (a tudíž i ke zprávě o vztazích jako její části) není „ověřením“ (auditor neformuluje svůj závěr), ale pouze doprovodným vyjádřením k ověření účetní závěrky.

Ověření zprávy o vztazích je samostatnou zakázkou se samostatnou zprávou, která je upravena standardem AS 56. Má samostatné plánování, získávání a vyhodnocování důkazních informací a auditor ve své zprávě o ověření zprávy o vztazích vydává svůj závěr. Proto, pokud klient požaduje dobrovolné ověření zprávy o vztazích nebo této povinnosti podléhá dle obchodního zákoníku (u společností, které neprovedly „opt-in“), nevystačí auditor s vydáním zprávy dle ISA 720. Jinými slovy, nový přístup k vyjadřování se k výroční zprávě ověření zprávy o vztazích nenahradil.

Vzorové zprávy auditora pro uvedenou situaci naleznete na webu KA ČR www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodické pomůcky a další materiály.

redakce

Editorial

Rokem 2016 vstoupila v účinnost novela zákona o účetnictví, která velmi výrazně snížila limity pro povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky. Lze tak očekávat, že za rok 2016, tj. v první polovině roku 2017, bude v ČR sestavovat konsolidovanou účetní závěrku mnohem více subjektů, než tomu bylo doposud. Do té doby je ještě daleko, ale všichni jistě víme, že běžnou součástí účetní závěrky je srovnatelné období, a jinak tomu nebude u těchto nových konsolidovaných účetních závěrek. Počátkem konsolidace tak bude začátek roku 2015 a je již čas pro všechny, jichž se novelizace týká, vést své myšlenky směrem k identifikaci konsolidačního celku, procesu zpracování konsolidace, stanovování termínů a odpovědných osob, dojednávání auditu. Tušíte, co všechno nás čeká?

Obdobně nová situace může vyvstat i u auditora, který doposud nikdy audit konsolidované účetní závěrky nezpracovával, ani nebyl jeho součástí jako auditor složky konsolidačního celku. Díky novelizaci bude jeho klient mít povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a on bude čelit dotazu na její ověření, případně novým povinnostem vůči nadřazenému skupinovému auditorovi. Jak v takové situaci reagovat?

Přestože změnou účetních předpisů došlo k rozšíření počtu účetních jednotek sestavujících konsolidovanou účetní závěrku, stále platí, že konsolidovaná účetní závěrka je v nich vnímána jako účetní závěrka sekundární, která je sestavována až v okamžiku, kdy jsou naplněny a překročeny stanovené limity. V tomto je koncepční rozdíl oproti Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS), v nichž je naopak konsolidovaná účetní

závěrka primární, existuje-li spojení mezi subjekty, v němž jeden ovládá druhý. Sestavení a zveřejnění samostatné účetní závěrky poté není ani v IFRS požadováno. Zákonitě jsou tak IFRS rozpracovanější v oblastech, které se týkají konsolidace a sestavení konsolidované účetní závěrky a v nichž lze do jisté míry hledat inspiraci v situacích, kdy úprava v českých účetních předpisech není detailní nebo chybí. A možná se dočkáme i situace, kdy české účetní předpisy ve své úpravě nařídí zpracování konsolidované účetní závěrky výhradně podle IFRS, jako je tomu například na Slovensku. Konsolidace a IFRS jsou spojené nádoby a nelze je v prostředí, v němž se pohybujeme, oddělovat. A to i v situaci, kdy stojíme před úkolem zpracovat nebo auditovat konsolidovanou účetní závěrku dle českých účetních předpisů.

První jarní číslo časopisu Auditor tak rozkvétá tématem, kterého se buď straníme, protože jde o komplexní a metodicky složitější účetní a auditorskou oblast, nebo nás pohltní, protože umí poskytnout úplně jiný pohled na podnik jako ekonomický celek složený z řady individuálních jednotek, které fungují v celistvosti. Téma je tak obsáhlé, že jsme byli nuceni jej rozdělit do dvou čísel, a i tak nejsme schopni pokrýt vše. Nelze však začít jinak než příspěvkem o identifikaci konsolidačního celku, který přináší Vladimír Zelenka a v němž upozorňuje na rozdíly v konceptu ovládnutí podle českých předpisů a IFRS, které se mohou v důsledku projevit v odlišném obsahu konsolidačního celku. Na něj navazuje zamyšlení Alice Šrámkové nad sestavováním první konsolidované rozvahy v situaci, kdy vznikne povinnost konsolidovat,

konsolidační celek již existuje několik let a dceřiné společnosti byly pořízeny kdysi dávno v minulosti. České účetní předpisy v tomto jasno nemají, ale přesto řada účetních jednotek bude muset najít řešení.

Techničtějšího rázu je můj příspěvek, doplněný o vhodné ilustrace a propočty, k dekonsolidaci, s níž souvisí nutnost vyčíslení výsledku ze ztráty ovládnutí dceřiného podniku. Jde přitom o oblast, kterou české účetní předpisy přehlížejí a neposkytují žádnou specifickou úpravu. Inspiraci pro zachycení je proto třeba hledat v IFRS.

S konsolidovanými účetními závěrkami je jednoznačně spjat audit, má však svá specifika oproti auditu samostatné účetní závěrky, neboť se tu objevují dvě úrovně auditorů, a to auditor složky konsolidačního celku a auditor skupiny, který vydává finální výrok ke konsolidované účetní závěrce. O úskalích a specifikách tohoto auditu více Lenka Bízová. Téma doplňuje Ivan Fučík pojednáním o daňových rizicích, která by měl auditor při provádění auditu skupiny vnímat a měl by se umět s nimi vypořádat. Jaká tedy jsou ta rizika, to se blíže dozvíte v jeho příspěvku.

Vzhledem k tomu, že většina konsolidovaných účetních závěrek zpracovaných v ČR, potažmo v EU, je sestavena dle IFRS a týká se zejména emitentů kótovaných cenných papírů, s nimiž je obchodováno na regulovaných trzích, uzavírá téma tohoto čísla rozhovor s Ladislavem Slanikem, ředitelem odboru cenných papírů a regulovaných trhů sekce licenčních a sankčních řízení České národní banky.

Libor Vašek

editor tohoto čísla časopisu

Konsolidovaná účetní závěrka a pojetí ovládnání



Vladimír
Zelenka

Konsolidovaná účetní závěrka již dávno není pro zpracovatele ani uživatele účetních dat na konsolidované bázi novinkou. Některé skupiny jsou u nás konsolidovány již od roku 1993. Úprava konsolidací v našich předpisech se od té doby výrazně změnila. Rovněž konsolidace účetních závěrek podle IAS, později IFRS, doznala značných změn. Přestože funkce konsolidované účetní závěrky informovat vlastníky mateřské jednotky o finanční situaci a výkonnosti ekonomické jednotky (skupiny ekonomicky propojených jednotek), která je pod kontrolou mateřské jednotky, je i nadále v popředí, informace z konsolidovaných účetních závěrek využívají ve velké míře i další skupiny uživatelů, stejně jako je tomu i v případě individuálních závěrek. S ohledem na to vyvstává jeden z nejzávažnějších problémů konsolidací, kterým je právě vymezení zmíněné ekonomické jednotky (konsolidované skupiny, konsolidačního celku). Toto vymezení zahrnuje celou řadu aspektů, jako jsou například obchodněprávní a velikostní kritéria (kritéria materiality) pro určení povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, situace vedoucí k osvobození od konsolidace, možnosti vyloučení určité jednotky z konsolidace.

Patrně stěžejním problémem pro vymezení ekonomické jednotky (konsolidačního celku) je určení, zda existuje vztah ovládnání (kontroly) dceřiné jednotky jednotkou mateřskou (rozhodující vliv). Jde o výchozí a určující vztah, jehož případnou existenci je třeba posuzovat, neboť skupina, resp. konsolidační celek jsou vymezovány jako mateřská jednotka a jí ovládané dceřiné jednotky. Dceřiné jednotky jsou konsolidovány tzv. plnou konsolidační metodou. Znaky vztahu ovládnání (rozhodujícího vlivu) budou muset být posuzovány i v případě společného (sdíleného) ovládnání, pakliže se na ovládnání na základě dohody spolupodílí více jednotek. Spoluovládané jednotky jsou ke konsolidovaným částkám účetní závěrky přiřazeny za pomoci ekvivalenční metody (IFRS) nebo poměrné metody (naše předpisy). Specifickým typem vztahu investora k jednotce, do níž investoval, je podstatný vliv, který neznamena ovládnání takové jednotky, nýbrž možnost a schopnost investora účastnit se všech podstatných rozhodování, která se jí týkají, a mít tak k dispozici veškeré podstatné informace o dané jednotce. V takovém případě hovoříme o podstatném vlivu, přičemž investice do jednotek, které tomuto vlivu podléhají ze strany mateřské jednotky skupiny nebo jejích dceřiných jednotek (tzv. přidružené jednotky), jsou zahrnovány do konsolidované účetní závěrky specifickým

způsobem, tzv. ekvivalenční metodou. S ohledem na komplikovanost vztahu ovládnání se omezujeme v tomto příspěvku pouze na problematiku vymezení konsolidované skupiny se zřetelem na aplikaci konceptu ovládnání podle našich předpisů a podle aktuálních IFRS.

Česká legislativa upravující ovládnání dceřiné jednotky jednotkou mateřskou

Česká účetní legislativa se vymezením fenoménu ovládnání zabývá jen okrajově. V rámci vymezení konsolidačního celku se podrobněji věnuje velikostním kritériím v souvislosti s povinností konsolidovat, dále osvobozením od konsolidace a možnostem vyloučení z konsolidace. Vymezení toho, co se míní ovládnáním pro potřeby konsolidace, ovšem schází. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve vztahu k vymezení ovládnání uvádí, že povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má jednotka (konsolidující účetní jednotka), která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv. Povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky má ovládaná osoba (kromě osob, kde je uplatňován společný vliv), tedy osoba, kde konsolidující jednotka vykonává společný nebo podstatný vliv. Je zřejmé, že zákon o účetnictví neposkytuje vymezení fenoménu ovládnání, a tudíž se musí nutně opírat o jiné normy. Konkrétně jde o Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice EP a Rady 2006/43/EU a o zrušení směrnic 78/660/EHS a 83/349/EHS (dále „Směrnice“), o níž zákon o účetnictví v § 1 uvádí,



Předělejte mi to z FIFO na průměr. Mateřská společnost po nás chce sjednocení postupů ve skupině.

Kresba: Ivan Svoboda

že do něj byla zapracována. Zákon o účetnictví však na rozdíl od Směrnice vymezení ovládnání neuvádí. Další normou, o kterou se může zákon o účetnictví opírat při použití fenoménu ovládnání, je zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích, dále v textu ZOK) č. 90/2012 Sb.

Základní rámec pro vymezení ovládnání (kontroly), z níž plyne rozhodující vliv, představuje v rámci naší legislativy ZOK. Z příslušných ustanovení tohoto zákona je zřejmé, že jeho autoři usilovali o to, aby ovládnání bylo alespoň do určité míry založeno na principu „de facto“, přinejmenším ve srovnání s ustanoveními, které obsahoval předchozí obchodní zákoník. Do jaké míry se tvůrci zákona inspirovali některými ustanoveními IFRS 10 a tehdy připravovanou Směrnicí, není autorovi příspěvku známo. Skutečností je, že příslušná ustanovení ZOK ne zcela úplně pokrývají danou problematiku a v určitých případech mohou vést i k neracionálním a nekonzistentním výsledkům při stanovení konsolidačního celku. Rozeberme v následujících řádcích tato ustanovení zákona:

V § 74 se uvádí, že „ovládající osobou je osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Ovládanou osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou“. Dále je zde uvedeno, že mateřskou obchodní korporací je ovládající obchodní korporace a dceřinou obchodní korporací je ovládaná obchodní korporace. Tato ustanovení nejsou problematická. Paragraf pokračuje tím, že „řídící osoba ... a většinový společník jsou vždy ovládajícími osobami, ledaže ve vztahu k většinovému společníkovi § 75 stanoví jinak. Řízená osoba ... je vždy ovládanou osobou.“ Za většinového společníka zákon považuje takového společníka, který má většinu hlasů, jež mu plynou z účasti na obchodní korporaci. Ve vztahu k většinovému společníkovi se má za to, že:

- ovládající osobou je osoba, která může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy statutárního orgánu obchodní korporace nebo osobami v obdobném postavení nebo členy kontrolního orgánu obchodní korporace, jejímž je společníkem, nebo může toto jmenování nebo odvolání prosadit;
- osobou ovládající je ten, kdo nakládá s podílem na hlasovacích právech představujícím alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, ledaže stejným nebo vyšším podílem nakládá jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě. Nakládáním s hlasovacími právy se rozumí možnost vykonávat hlasovací práva na základě vlastního uvážení bez ohledu na to, zda a na základě jaké právní skutečnosti jsou vykonávána, popřípadě možnost rozhodujícím způsobem ovlivňovat výkon hlasovacích práv jinou osobou. *Pokud by toto ustanovení bylo vzato do důsledku, může dojít například k následující situaci. Existuje akcionář A, který drží 40 % hlasovacích práv. Zbývající podíly drží další 2 akcionáři, přičemž jeden vlastní 35 % a druhý 25 % hlasů. Platí,*

že akcionář A drží alespoň 40 % hlasů a žádná jiná osoba nedrží 40 a více procent. Za těchto okolností může být označen akcionář A za mateřskou jednotku, která ovládá jednotku, na níž uplatňuje 40 % hlasovacích práv. Skutečnost je však taková, že při jakémkoli významném hlasování může dojít k tomu, že zbývající akcionáři budou hlasovat stejně, přitom odlišně od akcionáře A, a to aniž by se jakkoli dohodli. Je zřejmé, že není správné považovat akcionáře A za mateřskou jednotku, byť aplikace tohoto ustanovení ZOK k tomu může vést;

- osoby jednající ve shodě, které společně nakládají podílem na hlasovacích právech představujícím alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, jsou osobami ovládajícími, ledaže stejným nebo vyšším podílem nakládá jiná osoba nebo jiné osoby jednající ve shodě. *Zde jde o obdobný problém jako u předchozího odstavce. Příklad uvedený výše lze modifikovat tak, že existuje akcionář, který drží 25 % hlasů, a další akcionář držící 15 % hlasů. Oba jednají ve shodě. V tomto případě jde o osoby ovládající. Pakliže ale zbývající akcionáři budou držet 35, resp. 25 %, tedy dohromady 60 %, nastává situace obdobná té, která byla popsána v předchozím odstavci. Z toho plyne, že akcionáři jednající ve shodě nemusejí být ovládajícími osobami;*
- osobou ovládající nebo osobami ovládajícími je také ten, kdo sám nebo společně s osobami jednajícími s ním ve shodě získá podíl na hlasovacích právech představujícím alespoň 30 % všech hlasů v obchodní korporaci a tento podíl představoval na posledních 3 po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu této osoby více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob. *I toto ustanovení je poměrně problematické. Stanovení tříletého intervalu pro posouzení vzorce jednání nejvyššího orgánu je arbitrárním rozhodnutím, které nemusí fungovat, pokud nejvyšší orgán činí některá stěžejní rozhodnutí v delších časových intervalech. Dalším problémem je, že toto ustanovení dostatečně nerespektuje (stejně jako ustanovení popsána ve dvou předchozích odrážkách) míru rozptylu zbývajících podílů na hlasovacích právech mezi určitý počet ostatních akcionářů. Toto je okolnost, kterou, na rozdíl od našeho ZOK, berou v úvahu příslušná ustanovení IFRS 10, o nichž bude pojednáno v dalších částech tohoto příspěvku.*

Další ustanovení ZOK vymezuje vztah řídicí a řízené osoby. Podle § 79 je řízenou osobou osoba podrobená jednotnému řízení řídicí osoby, přičemž jak řídicí osoba, tak osoby řízené tvoří koncern. Dále je vymezen termín „jednotné řízení“, kterým je označován „vliv řídicí osoby na činnost řízené osoby sledující za účelem dlouhodobého prosazování koncernových zájmů v rámci jednotné politiky koncernu koordinaci a koncepční řízení alespoň jedné z významných složek nebo činností v rámci podnikání koncernu“.

Ovládání ve Směrnici EP a Rady 2013/34/EU

Vzhledem k tomu, že pojetí ovládání v našich předpisech má být harmonizováno s předpisy EU, může být pro čtenáře zajímavé posoudit, do jaké míry se implementace evropského práva v dané oblasti zdařila. Směrnice uvádí, že ovládání (kontrola) by mělo být založeno na většině hlasovacích práv, avšak připouští, že může existovat i v případech, kdy jsou s dalšími akcionáři či společníky uzavřeny dohody. Směrnice rovněž umožňuje, aby mohlo být ovládání shledáno i v případě, kdy mateřská jednotka drží menšinový či nulový podíl na dceřiné jednotce. Směrnice rovněž členským státům umožňuje, aby do konsolidované účetní závěrky byly zahrnuty i jednotky, které nepodléhají kontrole, avšak jsou řízeny jednotně nebo mají společný vrcholový (správní, řídicí či dozorčí) orgán. Ovládání podle Směrnice je dáno:

- držbou většiny hlasovacích práv;
- právem jmenovat či odvolat většinu členů vrcholového (správního, řídicího nebo dozorčího) orgánu jiné jednotky (příčemž investor je zároveň akcionářem nebo společníkem této jednotky);
- právem uplatňovat rozhodující vliv na základě smlouvy nebo podle stanov, společenské nebo zakladatelské smlouvy (mateřská jednotka nemusí být nutně akcionářem nebo společníkem své dceřiné jednotky, pakliže to umožňují předpisy členského státu);
- pokud je investor aktuálně akcionářem nebo společníkem jiné jednotky, avšak většina členů vrcholových orgánů dceřiného podniku, kteří byli členy těchto orgánů během běžného i minulého období, a to až do okamžiku sestavení konsolidované účetní závěrky, byla jmenována výlučně uplatněním jeho hlasovacích práv;
- tím, že investor je akcionářem nebo společníkem jiné jednotky a na základě dohody uzavřené s ostatními akcionáři či společníky dceřiného podniku disponuje většinou hlasovacích práv.

Vedle případů uvedených výše mají členské státy možnost vyžadovat, aby kterákoli jednotka sestavovaná konsolidovanou účetní závěrku, pokud tato jednotka (mateřská) může vykonávat nebo skutečně vykonává kontrolu nad jinou jednotkou (dceřinou) nebo tato (mateřská) jednotka a dceřiná jednotka jsou řízeny jednotně určitou mateřskou jednotkou.

Dále mohou členské státy vyžadovat, aby účetní jednotka sestavovala konsolidovanou účetní závěrku, spadala-li tato jednotka a jedna či více jiných jednotek, s nimiž nemá žádné vztahy uvedené v předchozích bodech, pod jednotné řízení na základě smlouvy uzavřené s touto jednotkou nebo na základě zakladatelské či společenské smlouvy nebo stanov těchto jiných jednotek. Dále pak skládají-li se vrcholové orgány této jednotky a jedné nebo více jiných jednotek, s nimiž nemá žádné vztahy uvedené výše, převážně ze

stejných osob vykonávajících funkci během účetního období až do sestavení konsolidované účetní závěrky.

Z uvedených pravidel, která stanovuje Směrnice, je zřejmé, že jde o vedle sebe samostatně postavená pravidla, která ve svém důsledku mají zajistit, aby bylo ovládání vymezeno nejen na bázi „de iure“, ale aby do určité míry odpovídalo „de facto“ ovládání. Na rozdíl od dále popisovaného pojetí ovládání podle IFRS 10 nedisponuje Směrnice koncepčně jednotným systematicky uzavřeným pojetím ovládání.

Pojetí ovládání v IFRS 10

Problematikou ovládání dceřiných jednotek mateřskou jednotkou se dříve zabýval standard IAS 27 a interpretace SIC-12. Principy uváděné v IAS 27 vycházely z obecného kvalitativního vymezení ovládání (moc ovládat strategické i provozní záležitosti nabývané jednotky) a nalezení kvantitativní opory pro takové vymezení v podobě procentního podílu na hlasovacích právech týkajících se nabývané jednotky drženého investorem. Pojetí ovládání tzv. jednotek pro zvláštní účely (special purpose entities) uvedené v SIC-12 bylo odlišné a bylo založeno na principu rizik a odměn. Oba zmíněné dokumenty nahradil nový standard IFRS 10, který ruší dvoukolejné vymezení ovládání (jedno pojetí pro jednotky pro zvláštní účely a druhé pro ostatní dceřiné jednotky) a stanovuje jednotný koncept ovládání. Mezinárodní standardizace účetního výkaznictví tak přichází s konzistentním a systematickým řešením problematiky ovládání dceřiné jednotky. Podle IFRS 10 je ovládání vymezeno takto: „Investor ovládá jednotku, do níž bylo investováno, pokud je vystaven účinku práv na proměnlivé „výnosy“ ze své angažovanosti na této jednotce nebo na ně má právo, a je schopen ovlivňovat tyto „výnosy“



pomocí své moci nad touto jednotkou.“ Poměrně nepřehlednou definici lze snadno převést do srozumitelnějšího jazyka například takto: „Investor ovládá jinou jednotku, pokud má schopnost vytvářet pro sebe „výnosy“ díky uplatňování své moci nad jednotkou, do níž investoval.“ Na tomto místě je třeba zdůraznit, že termín „výnosy“ uváděný v tomto článku není míněn v účetním pojetí. Anglický termín „returns“, zde překládaný jako „výnosy“, znamená v podstatě jakýkoli (třeba i záporný) ekonomický efekt spjatý s investicí do ovládané jednotky. Jak z uvedeného vymezení podle IFRS 10 vyplývá, existence ovládaní jednotky, do níž investor investoval, je dána společným působením těchto prvků:

- mocí nad jednotkou, do níž bylo investováno,
- vystavení se účinku proměnlivých výnosů z této jednotky,
- spojitostí mezi mocí nad jednotkou a proměnlivými „výnosy“ z jednotky, do níž bylo investováno.

Moc nad jednotkou

IFRS 10 vymezuje moc jako stávající práva investora, která mu zajišťují to, že je v daném okamžiku schopen ovlivňovat významné činnosti jednotky, do níž investoval. Za významné činnosti se považují činnosti dané jednotky, které podstatně ovlivňují „výnosy“ investora. Podstatné je, že IFRS 10 přisuzuje investorovi moc už v okamžiku, kdy je schopen ovlivňovat významné činnosti dané jednotky, a to i bez ohledu na to, zda tyto činnosti ovlivňuje či nikoli. Standard rovněž zmiňuje situace, při nichž mohou mít různí investoři schopnost řídit (ovlivňovat) rozdílné významné činnosti dané jednotky. V těchto případech se má za to, že investor, který má aktuálně schopnost řídit činnosti, jež mají nejvýznamnější vliv na „výnosy“ dané jednotky, disponuje mocí nad touto jednotkou. Při stanovení toho, zda jde o činnosti s nejvýznamnějším vlivem na „výnosy“ dané jednotky, se posuzuje celá řada skutečností, jako je zaměření dané jednotky a záměr s ní, faktory určující marži, účetní výnosy, hodnota dané jednotky, vliv rozhodovacích pravomocí každého z investorů na „výnosy“ z dané jednotky a další skutečnosti.

Dalším důležitým krokem je posouzení, jakým způsobem jsou činěna rozhodování o významných činnostech. Standard uvádí, že moc nad jednotkou plyne z práv. Různá práva mohou zajistit investorovi moc nad významnými činnostmi jednotky, do níž investoval. IFRS 10 v této souvislosti rozlišuje práva vztahovaná k jednotkám, do nichž bylo investováno, na práva podstatná a ochranná.

Podstatná práva jsou taková práva, která jsou uplatnitelná při rozhodování o významných činnostech, přičemž se vychází z toho, že držitel těchto práv musí mít zároveň praktickou schopnost tato práva uplatnit. Při stanovení toho, zda jde o podstatné právo, standard požaduje, aby se zvažilo, zda existují překážky, které znemožňují investorovi uplatňovat jeho

právo, zda existují další strany, které musí souhlasit s tím, aby práva mohla být uplatněna a zda uplatnění těchto práv je pro investora výhodné nebo nevýhodné. Naproti tomu jsou ochranná práva vymezena jako taková práva, která slouží k tomu, aby ochraňovala zájmy držitele těchto práv, bez toho aniž by mu poskytovala moc nad jednotkou, již se tato práva týkají. Z toho důvodu není předmětem úvah, zda investor má nebo nemá moc nad významnými činnostmi dané jednotky. K takovým právům patří například práva menšinových akcionářů zakotvená v obchodním právu.

V naprosté většině případů bude moc investora nad určitou jednotkou vycházet z hlasovacích práv. IFRS 10 uvádí výčet situací, při nichž jsou významné činnosti určité jednotky řízeny díky uplatnění **hlasovacích práv**.

Pokud investor drží většinu hlasovacích práv, má obvykle kontrolu, tj. ovládá jednotku, do níž investoval. Avšak i v takovém případě je třeba posoudit, zda i bez ohledu na většinu hlasů investora neexistuje jiná strana, která by měla právo na řízení významných činností dané jednotky. Jako příklad mohou posloužit takové situace, kdy do zásadních rozhodnutí týkajících se významných činností dané jednotky mohou zasahovat takové instituce, jako jsou například vláda, soud, vykonavatel závěti, insolvenční správce nebo regulátor.

Pokud investor drží méně než polovinu hlasovacích práv, může i takový podíl na těchto právech znamenat pro investora moc nad určitou jednotkou v následujících případech:

- V případě, že investor držící méně než většinu hlasovacích práv uzavřel dohodu s dalšími držiteli hlasovacích práv o tom, že budou hlasovat shodně s ním, má moc nad jednotkou, do níž investoval.
- Další smluvní dohody mohou vedle hlasovacích práv, která představují méně než většinu hlasovacích práv, vést k tomu, že má investor moc nad jinou jednotkou.
- IFRS 10 v této souvislosti rovněž bere v úvahu všechna podstatná potenciální hlasovací práva, jakými jsou například kupní opce na nákup akcií (s hlasovacími právy) jiné jednotky, která je tzv. „in the money“, tedy pro investora je výhodné je uplatnit. Jiným příkladem jsou převoditelné nástroje (např. waranty).
- Pokud posouzení skutečností z výše uvedených bodů nevede k definitivnímu závěru, že investor, který drží méně než většinu hlasovacích práv, disponuje nebo nedisponuje ovládním jiné jednotky, přichází na řadu posouzení toho, zda disponuje „de facto“ mocí. Ta může vycházet například z rozsahu hlasovacích práv držených investorem ve vztahu k výši a rozptylu hlasovacích práv držených ostatními držiteli hlasovacích práv. V takových případech platí, že čím víc hlasů drží investor ve srovnání s jinými držiteli hlasů a čím více je stran, které by musely jednat spolu, aby přehlasovaly investora, tím je pravděpodobnější, že má investor práva, která mu dávají aktuální pravomoc

řídít významné činnosti dané jednotky. Pokud drží investor například 30 % hlasů, avšak ostatní akcionáři nanejvýš v rozpětí 0,5 % až 1 % a není pravděpodobná možnost shlukování hlasů těchto drobných akcionářů, pak má investor nad danou jednotkou moc. V případě, že by měl investor například 45 % hlasů a zbývající tři akcionáři měli 20 %, 17 %, resp. 18 % hlasů, pak je zřejmé, že nejde o situaci, kdy by bylo možné shledat moc investora nad danou jednotkou. Ostatní akcionáři totiž drží poměrně vysoké podíly hlasovacích práv a je pravděpodobné, že v případě potřeby by nebyl problém, aby se držitelé těchto hlasů dohodli tak, aby při hlasování zvítězili nad našim investorem. Pro zvážení, že jde o „de facto“ moc, se případně posuzují i další okolnosti, jako je držba potenciálních hlasovacích práv držení jinými osobami, než je investor, dále další práva vzniklá z jiných smluvních ujednání apod.

- Pokud ani na základě posouzení výše uvedených skutečností nelze dojít k definitivnímu závěru, zda existuje moc, pak je třeba posoudit další dodatečné skutečnosti a okolnosti, například počet ostatních akcionářů, který obvykle při rozhodování o významných činnostech jednotky, do níž bylo investováno, hlasuje. Pokud se valných hromad určité jednotky pravidelně účastní například méně než 90 % akcionářů, pak na základě takového vzorce běžného konání akcionářů lze dojít k závěru, že moc nad danou jednotkou může vycházet z více než 45 % hlasovacích práv. Posuzování vzorce konání držitelů hlasovacích práv spolu s dodatečnými faktory spjatými s existencí ostatních podstatných práv, jimiž jsou případně další důkazy o existenci moci, existence zvláštních vztahů a to, v jaké míře se investor vystavil variabilitě výnosů jednotky, do níž bylo investováno, může vést k identifikaci moci. Pokud však ani zvážení těchto dalších skutečností a okolností nevede k identifikaci toho, že investor má nad danou jednotkou moc, má se za to, že investor danou jednotku neovládá kvůli absenci moci. Nevyplývá-li moc z hlasovacích práv, může plynout z **ostatních podstatných práv**, které investor vzhledem k určité jednotce má. V tomto ohledu se posuzují další faktory.
- Skutečnosti týkající se zaměření účetní jednotky a záměrů s touto jednotkou mohou souviset s existencí ostatních práv. Může jít o práva významná s ohledem na to, jak velkému objemu rizik spjatých s danou jednotkou čelí investor, jaká byla jeho angažovanost a jeho rozhodnutí při vzniku dané jednotky, jaká smluvní ujednání doprovázela vznik dané jednotky a dále také zda například existuje závazek investora zajistit, že daná jednotka bude nadále pokračovat v činnosti, která jí byla původně určena.
- Příkladem podstatných práv mohou být práva vedoucí k praktické schopnosti investora řídit významné činnosti dané jednotky například tím, že může

dosazovat klíčové zaměstnance, kteří tyto významné činnosti řídí.

- Ostatní podstatná práva mohou plynout i ze zvláštních vztahů investora k dané jednotce. Některé specifické vztahy s danou jednotkou mohou naznačovat, že angažovanost investora v této jednotce není jen pasivní, ale že investor díky nim disponuje mocí nad touto jednotkou. K příkladům těchto zvláštních vztahů patří například situace, kdy aktuální vrcholové řídicí pracovníci, kteří řídí významné činnosti dané jednotky, jsou zároveň současnými nebo minulými zaměstnanci investora. Jiným příkladem zvláštního vztahu je situace, kdy provozní činnosti jednotky, do níž bylo investováno, jsou z různých důvodů (financování, klíčová technologie, práva k duševnímu vlastnictví atd.) závislé na investovi.
- Podpůrným důkazem existence ostatních podstatných práv může být vysoký stupeň vystavení investora proměnlivosti „výnosů“ jednotky, do níž investoval. Tato okolnost však sama o sobě není dostatečná a je třeba ji podepřít dalšími skutečnostmi.

Vystavení investora proměnlivosti „výnosů“ jednotky, do níž investoval

Moc sama o sobě je základní podmínkou toho, že ovládnání může existovat. K tomu je však třeba, aby investor zároveň čelil proměnlivosti „výnosů“ z dané jednotky, a to v důsledku své angažovanosti v této jednotce. „Výnosy“ z dané jednotky se tak mění v důsledku určitého konání investora.

„Výnosy“ v pojetí IFRS 10 představují široce pojaté ekonomické efekty z jednotky, do níž bylo investováno. Mohou být pro investora pozitivní i negativní. K takto pojatým „výnosům“ patří např. dividendy a jiné podíly na zisku, úroky z dluhových finančních



nástrojů emitovaných danou jednotkou, změny hodnoty investice do dané jednotky, odměny za správu aktiv nebo závazků, poplatky za poskytnutí úvěrové a likviditní pomoci a případné ztráty s tím spojené rizikové expozice, zbytkový podíl na aktivech a dluhých investora při likvidaci jednotky, do níž bylo investováno, daňové výhody, které jsou spojené s angažovaností investora v dané jednotce. Dále sem patří přístup k penězům v budoucnosti, který investorovi plyne z jeho angažovanosti v dané jednotce, efekty, které nejsou k dispozici ostatním držitelům podílů (synergie z užití aktiv investora a dané jednotky např. v podobě úspory fixních nákladů, přístupu k vzácným zdrojům, limitování určitých činností a aktiv dané jednotky způsobem, který povede k zvýšení hodnoty určitých aktiv investora) a další.

Spojitosť mezi mocí nad jednotkou, do níž bylo investováno, a „výnosy“

Ovládání je potvrzeno teprve tehdy, pokud má investor schopnost použít svou moc k tomu, aby ovlivnil „výnosy“, které mu plynou z jeho angažovanosti v dané jednotce, do níž investoval. IFRS 10 v této souvislosti aplikuje principy teorie zastoupení. Definitivně lze potvrdit spojitost mezi mocí a vystavení investora proměnlivosti „výnosů“, tedy poslední prvek pro určení, zda investor ovládá danou jednotku, pomocí úsudku, zda je subjekt s rozhodovacími pravomocemi tzv. principálem (zmocnitelem) nebo agentem (zástupcem). Ten, který je pouhým zástupcem, neovládá; ovládá zmocnitel. Zástupce je najatou stranou, po níž se chce, aby jednala jménem a ku prospěchu jiné strany (zmocnitele), a proto neovládá danou jednotku, když vykonává svou rozhodovací pravomoc. Moc zmocnitele je tedy v některých případech vykonávána prostřednictvím zástupce, nicméně ve prospěch zmocnitele. Investor může na zástupce delegovat své rozhodovací pravomoci pouze pro určité vybrané specifické záležitosti nebo pro všechny významné činnosti. Ten, kdo disponuje určitými rozhodovacími pravomocemi směrem k určité jednotce, musí při zvažování toho, zda ovládá, posoudit rozsah svých rozhodovacích pravomocí nad danou jednotkou, případná práva držena jinými stranami, charakter odměn, na něž má nárok, a případnou expozici proměnlivosti „výnosů“ dané jednotky plynoucí z jiných účastí, než jsou akcie nebo jiné vlastnické podíly na dané jednotce.

V souvislosti s rozsahem rozhodovacích pravomocí je třeba posoudit charakter činností dané jednotky, o nichž je dle smlouvy o rozhodování povoleno rozhodovat. Posuzuje se rovněž, jakou míru volnosti v konání má ten, kdo rozhoduje o těchto činnostech. Ten, kdo rozhoduje, dále posoudí zaměření a záměr s danou jednotkou, rizika, jimž byla rozhodnutími tato jednotka vystavena, rizika, jež byla rozhodnutími převedena na zaangažované strany, a míru své angažovanosti na záměrech týkajících se dané jednotky.

Pokud nezávislá strana drží podstatná práva na odvolání a může toho, kdo rozhoduje, odvolat bez příčiny, je to samo o sobě dostatečné k tomu, aby se určilo, že ten, kdo rozhoduje, je zástupcem. Pokud však více než jedna strana taková práva drží a žádná jednotlivá strana nemůže odvolat toho, kdo rozhoduje, bez dohody s ostatními stranami, nejsou tato práva sama o sobě dostatečná k určení toho, zda ten, kdo rozhoduje, koná primárně jménem a ku prospěchu těchto jiných stran.

Vedle práv na odvolání toho, kdo rozhoduje, je třeba posoudit i podstatná práva držena jinými stranami, která omezují volnost jednání toho, kdo rozhoduje. Pokud je po něm například požadováno, aby jeho jednání schvaloval malý počet dalších stran, znamená to, že je pouze zástupcem.

Odměny vyplácené tomu, kdo rozhoduje, jsou dalším významným indikátorem toho, zda je zmocnitelem, nebo zástupcem. Lze usuzovat, že čím jsou jeho odměny vyšší a čím jsou variabilnější ve vztahu k „výnosům“, které plynou z činností jednotky, do níž bylo investováno, tím je pravděpodobnější, že ten, kdo rozhoduje, je zmocnitelem. Vychází se z toho, zda je odměna úměrná odvedené práci toho, kdo o dané jednotce rozhoduje, a zda dohoda o odměnách zahrnuje pouze podmínky a částky, které jsou u podobných služeb při dané odbornosti obvyklé mezi nezávislými stranami. Pakliže tyto podmínky nejsou splněny, ten, kdo rozhoduje, není zástupcem.

Při posuzování toho, zda je či není zástupcem, ten, kdo rozhoduje, vyhodnotí, do jaké míry je vystaven proměnlivosti výnosů z jiných účastí (tedy nejen z vlastnických podílů, ale i jiných typů investic a forem angažovanosti na dané jednotce), které drží. Držba těchto jiných účastí na dané jednotce může být příčinou toho, že ten, kdo rozhoduje, je zmocnitelem, nikoli zástupcem.

Vztahy s jinými stranami jsou dalšími okolnostmi, které je třeba zvážit při posouzení toho, zda investor ovládá a zda ten, kdo rozhoduje, je zmocnitelem, nebo zástupcem. V těchto případech se posuzuje, zda jiná strana koná (či nekoná) ve prospěch investora, tj. zda je (nebo není) „de facto“ zástupcem. Takové vzájemné vztahy mohou, ale nemusí být založeny na smluvním ujednání. Strana je považována za „de facto“ zástupce, pokud investor nebo ten, kdo řídí jeho činnosti, je schopen řídit tuto stranu tak, aby konala v jeho prospěch. V těchto případech musí investor posoudit, jaké rozhodovací pravomoci „de facto“ zástupce má, a rovněž posuzuje své nepřímé vystavení proměnlivosti „výnosů“ z dané jednotky prostřednictvím „de facto“ zástupce. Za jinou stranu lze například považovat s investorem spřízněnou osobu, jednotku, která se dohodla, že neprodá, nepřevede nebo nezadluží svou účast na dané jednotce bez předchozího schválení investorem, jednotku, která nemůže financovat své činnosti bez podřízené finanční pomoci od investora,

jednotku s většinou členů představenstva nebo se stejnými klíčovými řídicími pracovníky jako investor, stranu, která má úzké podnikatelské vztahy s investorem (například vztahy mezi poskytovatelem odborných služeb a jedním z jeho významných zákazníků) a podobně.

Shrnutí

Na základě výše popsaných normativních úprav ovládnání dceřiné jednotky jednotkou mateřskou pro účely stanovení konsolidačního celku lze dojít k následujícím závěrům:

- ovládnání podle Směrnice a našich předpisů je založeno spíše na dílčích pravidlech, zatímco ovládnání dle IFRS je uchopeno jako propojený systém souvislostí a je založeno mnohem více na zásadách než na jednotlivých pravidlech,
- slepá aplikace některých pravidel podle našich předpisů může vést k nesprávnému vymezení konsolidačního celku (např. absence požadavků na rozsah a rozptyl držby hlasovacích práv),
- naše předpisy (viz ZOK) arbitrárně určují kvantitativní meze pro vymezení ovládnání (40 %, resp. 30 %), zatímco IFRS i Směrnice pracují s jedinou hranicí (majoritou hlasovacích práv),
- naše předpisy představují spíše „de iure“ pohled na vymezení ovládnání, zatímco IFRS (a jen do určité míry i Směrnice) se snaží o uchopení „de facto“ ovládnání.

Přestože v drtivé většině případů nebude činit problém stanovit, zda investor ovládá jednotku, do níž investoval, je třeba zejména v méně jasných situacích pečlivě posuzovat existenci ovládnání. Platí to zvláště pro stanovení kontroly podle některých ustanovení

našich předpisů. V případech, kdy by v důsledku striktního použití některých, dle mého názoru ne zcela dokonalých pravidel (např. arbitrárně stanovené výše podílů na hlasovacích právech v ZOK) došlo k neracionálnímu a zkreslenému vymezení konsolidačního celku, je třeba přiměřeně aplikovat principy § 7 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, týkající se věrného a poctivého zobrazení. Zvláštní pozornost je třeba věnovat úsudkům týkajícím se potenciálního ovládnání některých tzv. jednotek pro zvláštní účely (strukturovaných jednotek), kdy určení, zda existuje ovládnání, může být velice obtížné a složité. Z uvedeného popisu pojetí ovládnání podle různých norem vyplývá, že náležitá aplikace postupů podle IFRS bude patrně nejméně náchylná k tomu, aby při vymezení konsolidačního celku docházelo k neracionálním a nekonzistentním řešením odporujícím principům co možná nejuvěrnějšího zobrazení skutečnosti v konsolidovaných účetních závěrkách.

Vladimír Zelenka

Doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. absolvoval VŠE v Praze, Fakultu národohospodářskou v roce 1985. Od téhož roku byl odborným asistentem katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze a od roku 2006 je docentem. V letech 1992 až 1994 byl zároveň zaměstnán v odboru metodiky účetnictví IPB, a.s. Je auditorem, autorem či spoluautorem odborných publikací. V období 2007–2014 byl členem výkonného výboru a předsedou výboru pro veřejný sektor Komory auditorů ČR, jehož je nadále členem. Od roku 2008 je členem skupiny FEE pro veřejný sektor.



Otazníky nad první konsolidovanou rozvahou



Alice Šrámková

S novelou zákona o účetnictví výrazně klesly limity pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky. Lze přepokládat, že se povinnost konsolidovat dotkne i takových účetních jednotek, které své podíly v dceřiných společnostech (dále jen „podíly“) pořídily v minulosti, kdy se jim vidina povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku zdála nepravděpodobná, a proto nevěnovaly pozornost ocenění aktiv a závazků dceřiného podniku k datu pořízení (či zvýšení) podílu. Získat tyto údaje dnes může být časově i finančně náročné. S ohledem na potřeby praxe se i Národní účetní rada na svém únorovém zasedání začala zabývat myšlenkou, zda je možné při přípravě první konsolidované účetní závěrky a zejména při vyčíslení konsolidačního rozdílu účetním jednotkám pomoci formou interpretace NÚR.

Limitů pro sestavení konsolidované účetní závěrky může jakákoli skupina účetních jednotek dosáhnout i řadu let po pořízení podílu. Sestavení první konsolidované účetní závěrky tedy nemusí časově souviset s účetním obdobím, ve kterém byl podíl pořízen.

Pojďme si nejprve zrekapitulovat pravidla pro výpočet konsolidačního rozdílu tak, jak je definuje Český účetní standard (ČÚS) č. 020:

- Konsolidační rozdíl se počítá k datu každého pořízení/zvýšení podílu.
- Konsolidační rozdíl je rozdíl mezi pořizovací cenou a podílem na reálné hodnotě čistých aktiv společnosti, jejíž podíl je pořizován (dále jen „čistá aktiva“).
- Reálná hodnota čistých aktiv vyplývá z rozdílu mezi reálnou hodnotou aktiv a reálnou hodnotou dluhů.

Jaké alternativy výpočtu konsolidačního rozdílu by mohly přicházet v úvahu a jaké důsledky by měly na vykazované údaje v účetní závěrce?

a) **Konsolidační rozdíl se stanoví k datu sestavení první konsolidované rozvahy.** Tato metoda by usnadnila historický a v některých případech několikanásobný výpočet konsolidačního rozdílu (několikanásobný v případech, kdy mateřský podnik svoji účast v dceřiném podniku postupně navyšoval). Pokud ale přeneseme výpočet konsolidačního rozdílu z minulosti do současnosti, měli bychom z minulosti do současnosti přenést i obě veličiny, které do výpočtu konsolidačního rozdílu vstupují – tedy pořizovací cenu podílu a čistá aktiva. S oceněním čistých aktiv reálnou hodnotou k datu sestavení první konsolidované rozvahy asi nebude problém, ale jak se vypořádat s oceněním pořizovací ceny k datu první konsolidované rozvahy? Řešení nabízí

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v pravidlech pro podnikové kombinace, kde se goodwill (v našem pojetí konsolidační rozdíl) počítá pouze k datu akvizice. V případě, kdy mateřský podnik nejprve pořídil například 20% podíl a teprve následně získal kontrolu, se do výpočtu goodwillu za pořizovací cenu nedosazuje součet obou pořizovacích cen, ale reálná hodnota podílu, jakou by měl, kdyby se celý pořídil k datu pořízení kontrolního podílu. Bylo by tedy možné do výpočtu konsolidačního rozdílu k datu první konsolidované rozvahy dosadit reálnou hodnotu celkového pořízeného podílu? Kde by byl vykázán rozdíl mezi pořizovací cenou a reálnou hodnotou podílu? Takový postup není v souladu s ČÚS 020, ani s jinými účetními metodami, které popisuje vyhláška č. 500/2002 Sb. Za druhé, možná bychom jenom jeden problém nahradili jiným; hledání historických reálných hodnot by bylo zaměřeno za hledání odpovědi na otázku, kolik prostředků bychom museli vynaložit na koupi podílu k datu první konsolidované rozvahy. Další úskalí tohoto řešení spočívá v délce odpisování konsolidačního rozdílu. Mělo by to být od data pořízení podílu, nebo od data jeho výpočtu? Měla by se jeho vypočtená hodnota v první konsolidované rozvaze okamžitě snížit o počet let, která uplynula od data pořízení podílu?

- b) Další uvažovanou variantou by mohl být postup, kdy by se **historická pořizovací cena podílu porovnávala s reálnými hodnotami čistých aktiv k datu sestavení první konsolidované rozvahy.**
- c) Poslední uvažovanou variantou by mohlo být **porovnání historické pořizovací ceny podílu s historickou účetní hodnotou čistých aktiv**, což jsou hodnoty, které bude mít konsolidující jednotka za jisté k dispozici a jejich získání nebude nikterak finančně náročné. Nicméně ani tato varianta není v souladu s ČÚS 020.

Nabytá čistá aktiva by měla být oceněna reálnými hodnotami. Představme si například situaci, kdy mateřská společnost koupila 100% podíl v dceřiné společnosti za 1 000 Kč, přičemž účetní hodnota čistých aktiv dceřiné společnosti činila 700 Kč. Jediným významným aktivem dceřiného podniku byla nemovitost, jejíž reálná hodnota byla o 250 Kč vyšší než její účetní hodnota. Reálná hodnota čistých aktiv je potom 950 Kč a výsledný konsolidační rozdíl pouze 50 Kč. Zároveň bude v konsolidované rozvaze získaná nemovitost oceněna její reálnou hodnotou. Pokud bychom ovšem počítali konsolidační rozdíl z účetní hodnoty čistých aktiv, byla by jeho výše 300 Kč a zároveň by byla hodnota nemovitosti podhodnocena.

Majetkové akvizice

Pro srovnání se podívejme na řešení koupě obchodního závodu (nazývané také „majetkovou akvizicí“) v kontrastu s pojmem „kapitálová akvizice“, který je vyhrazen koupi podílu na jiné účetní jednotce. Co do podstaty jsou obě transakce shodné, české účetní předpisy však pro majetkové akvizice mají jiné dvě metody ocenění:

- Metoda oceňovacího rozdílu spočívá v převzetí účetních hodnot nabývaného podniku. Rozdíl mezi pořizovací cenou a účetní hodnotou nabytých čistých aktiv je potom vykazován jako oceňovací rozdíl, který je následně odpisován po dobu 180 měsíců.
- Metoda goodwillu spočívá v ocenění nabytých čistých aktiv reálnou hodnotou. Rozdíl mezi pořizovací cenou a tímto oceněním je goodwillem, který je odpisován po dobu 60 až 120 měsíců. Výpočet goodwillu je tudíž podobný výpočtu konsolidačního rozdílu, rozdíl je pouze v délce doby odpisování.

Pokud tedy účetní předpisy umožňují pro majetkovou akvizici dva způsoby ocenění, mohly by být obdobné způsoby využitelné i při stanovení konsolidačního rozdílu.

Podíváme-li se do pravidel IFRS, nenajdeme ve vykazování majetkové a kapitálové akvizice rozdíl. Obě jsou označeny pojmem „podniková kombinace“, v obou případech vzniká goodwill. V případě, že je kladný, testuje se na ztrátu ze snížení hodnoty, pokud je záporný, je pak vykázán jako výnos.

Závěrem

Domnívám se, že by i české účetní předpisy měly k majetkové a kapitálové akvizici přistupovat stejně. Nejlepším řešením problému stanovení konsolidačního rozdílu v první konsolidované rozvaze by tedy byla

úprava českých účetních předpisů tak, aby mezi kapitálovou a majetkovou akvizicí nebyl rozdíl. Pokud bychom trvali na oceňování reálnými hodnotami k datu akvizice, měla by být z našich předpisů odstraněna i položka oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Osobně přístup využívající oceňovacího rozdílu nepovažuji za šťastný, protože v určitých případech vede k řešení, které není v souladu s jinými účetními metodami a může například vést k odpisování pozemků. Při nákupu pozemku by také nikoho nenapadlo převzít ocenění od prodávajícího, následně rozdíl mezi oceněním pozemku a jeho pořizovací cenou vykázat jako oceňovací rozdíl a odpisovat jej.

Sjednocení dob odpisování goodwillu, oceňovacího a konsolidačního rozdílu by také bylo více než vhodné. Dlužno podotknout, že pro uživatele účetních závěrek snižuje použití různých metod pro stejné transakce vždy srozumitelnost a srovnatelnost účetních závěrek.

Nezbývá než doufat, že si tyto nekonzistence uvědomí i tvůrce vyhlášky a standardů a ve spolupráci s odbornou veřejností přijme řešení, které bude pro uživatele účetních závěrek srozumitelné i srovnatelné.

Alice Šrámková

Ing. Alice Šrámková působí jako daňový poradce ve společnosti Fučík & partneři, je členkou Komory daňových poradců, členkou výboru Komory certifikovaných účetních, za kterou se také účastní jednání Národní účetní rady. Specializuje se na IFRS a na otázky týkající se vazby účetnictví a daní z příjmů právníků osob. Je autorkou řady odborných článků a lektorkou agenturního a zakázkového firemního vzdělávání.



Chtěl jste vidět, jak inventarizujeme vzájemné pohledávky a dluhy.

Kresba: Ivan Svoboda

Ztráta ovládnání aneb jak vyčíslit výsledek z prodeje dceřiného podniku



Libor Vašek

Akvizicí dceřiného podniku, při níž dochází k ovládnutí, většinou konsolidace začíná; jeho prodejem, při němž dochází ke ztrátě ovládnání, naopak konsolidace končí. Nic netrvá věčně, ačkoliv české účetní předpisy možná mohou být jiného názoru, neboť neobsahují žádnou úpravu, jak ztráta ovládnání zachytit. Při výkladu ztráty ovládnání a s ní související dekonsolidace dceřiného podniku tedy nezbyvá, než se nechat inspirovat úpravou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), která je obsažena v IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*. Základní principy lze jistě použít i v situaci, kdy je třeba událost zobrazit v účetní závěre sestavené dle českých účetních předpisů se zvážením případných terminologických rozdílů (např. goodwill = konsolidační rozdíl, nekontrolní podíly = menšinové

podíly) nebo obsahových rozdílů (např. konsolidační rozdíl je odpisován, zatímco goodwill není).

Ztráta ovládnání, zahrnutá v IFRS od července 2009, může být spojena se ztrátou vlastnictví (prodej majetkových podílů v dceřiném podniku a jejich převod na jiný subjekt), ale také nemusí (např. ztráta ovládnání v důsledku zavedení soudních či jiných administrativních restrikcí). Ovládnání včetně rozdílů mezi českými předpisy a IFRS je přiblíženo v článku Vladimíra Zelenky. Záměrem následujícího příkladu je ilustrovat účetní postup v různých alternativních situacích, které mohou nastat při prodeji majetkového podílu v dceřiném podniku, v jehož důsledku dochází ke ztrátě ovládnání. Řešení příkladu, které odpovídá požadavkům IFRS, je doprovázeno komentáři o jeho možném využití a úskalích při jeho využití k zachycení dekonsolidace v konsolidované účetní závěre sestavené dle českých účetních předpisů.



Zadání

Podnik M (mateřský podnik sestavující konsolidovanou účetní závěrku, dále ve schématech jen „matka“) nakoupil v minulosti 90% podíl v podniku D (dceřiný podnik zahrnutý do konsolidované skupiny, dále ve schématech jen „dcera“) za částku 1 000. Čistá aktiva dceřiného podniku byla k datu

akvizice oceněna na částku 1 100 (jejich reálná hodnota).

V současnosti se mateřský podnik rozhodl dceřiný podnik prodat. K datu prodeje jsou individuální výkazy finanční situace obou společností (před zachycením prodeje) následující (údaje dcery navazují na ocenění reálnými hodnotami stanovenými k datu akvizice):

Mateřský podnik M				90 %	Dceřiný podnik D			
Investice v D	1 000	VK	2 000		Aktiva	2 000	VK	1 400
Aktiva	5 000	Závazky	4 000			x	Závazky	600
Celkem	6 000	Celkem	6 000	→	Celkem	2 000	Celkem	2 000

Řešení alternativních situací

Před řešením vlastních prodejních situací je třeba si vyčíslit nekontrolní podíly a goodwill k datu akvizice (v souladu s IFRS 3 *Podnikové kombinace*), které budou nadále uvažovány v propočtech a následných konsolidacích po datu akvizice:

1. Nekontrolní podíly stanovené k datu akvizice poměrnou metodou, tj. podílem nekontrolních vlastníků na reálné hodnotě nabývaných čistých aktiv = > 10% z 1 100 = 110
2. Goodwill = (poskytnutá protihodnota + nekontrolní podíl) – čistá aktiva k datu akvizice vyjádřená v reálné hodnotě = > (1 000 + 110) – 1 000 = 10

(jde o v IFRS 3 povolenou metodu výpočtu částečného goodwillu připadajícího mateřské společnosti, nikoliv plný goodwill; díky tomuto postupu by konsolidační rozdíl vypočtený dle českých předpisů vyšel v tomto příkladu ve stejné výši).

K zobrazení ztráty ovládnání v konsolidovaném výkazu finanční situace a k vyčíslení dopadů do konsolidovaných výsledků je vhodné si ilustrativně sestavit konsolidovaný výkaz k datu prodeje před zachycením vlastního prodeje a poté do něj promítnout vlastní prodejní transakci. Při konsolidaci je aplikována metoda plné konsolidace, pro níž je typické:

- plný součet aktiv a závazků podniků M a D,
- vyloučení majetkové účasti proti akvizičnímu vlastnímu kapitálu dcery,
- uznání goodwillu,
- uznání nekontrolních podílů na akvizičním a poakvizičním vlastním kapitálu dcery,
- uznání podílů podniku M na poakvizičním kapitálu podniku D.

Rozvaha podniku M – konsolidace před prodejem			
Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M (viz 1)	2 270
Aktiva _D	2 000	Nekontrolní podíly (viz 2)	140
Goodwill	10	Závazky _M	4 000
	x	Závazky _D	600
Celkem aktiva	7 010	Celkem vlastní kapitál a závazky	7 010

Pro názornější ilustraci prodeje jsou v dalších fázích příkladu aktiva a závazky podniků M a D ve výše uvedeném schématu prezentovány samostatně, ačkoliv jejich správná prezentace je v agregované podobě.

Propočet 1:

Vlastní kapitál přiřaditelný vlastníkův mateřského podniku je dán součtem vlastního kapitálu M (2 000) a podílu M na poakviziční změně vlastního kapitálu D [90 % z (1 400 – 1 100) = 270].

Propočet 2:

Nekontrolní podíly k rozvahovému dni jsou dány součtem nekontrolních podílů na akvizičním vlastním kapitálu D (10 % z 1 100 = 110) a nekontrolních podílů na poakviziční změně vlastního kapitálu D (10 % z (1 400 – 1 100) = 30), tj. celkem 140.

Při vlastním zachycení ztráty ovládnání musí vykazující podnik v konsolidovaných účetních výkazech:

- odúčtovat aktiva (vč. goodwillu) a závazky pozbývaného dceřiného podniku v jejich účetní hodnotě k datu ztráty ovládnání;
- odúčtovat účetní hodnotu nekontrolních podílů v pozbývaném dceřiném podniku k datu ztráty ovládnání (vč. jakýchkoliv složek ostatního úplného výsledku jim přiřaditelných);
- uznat reálnou hodnotu jakékoliv protihodnoty obdržené v důsledku ztráty ovládnání;
- uznat investici ponechanou v pozbývaném dceřiném podniku v její reálné hodnotě k datu ztráty ovládnání;
- reklasifikovat do výsledku nebo převést přímo do nerozdělených výsledků částky nakumulované v ostatním úplném výsledku v souvislosti s pozbývaným dceřiným podnikem;

- uznat vyplývající rozdíl jako zisk nebo ztrátu ve výsledku přiřaditelném vlastníkův mateřského podniku (v případě účetních závěrek sestavených dle IFRS vyřešit, zda je výsledek součástí pokračující nebo ukončované činnosti s ohledem na IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti*).

Následující alternativní situace ilustrují výše uvedené požadavky:

I. Prodej celého 90% majetkového podílu za peněžní protihodnotu 1 500

Při prodeji 90% majetkového podílu musí podnik M odúčtovat z konsolidovaných výkazů aktiva_D 2 000, závazky_D 600, goodwill 10 a nekontrolní podíl 140 a současně uznat peněžní protihodnotu 1 500 a vyplývající zisk z prodeje ve výsledku (a ve výkazu úplného výsledku). Výsledek z prodeje celého dceřiného podniku D:

Kalkulace výsledku z prodeje dceřiného podniku D	
Prodejní cena	1 500
Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíly	140
Výsledek (zisk) z prodeje	230

Při kalkulaci celkového výsledku působí pozbývaná aktiva_D a související goodwill jako položky snižující výsledek (náklady) a převáděné závazky_D, nekontrolní podíly a získávaná protihodnota vyjádřená prodejní cenou jako položky zvyšující výsledek (výnosy). Jejich vzájemným zápočtem je zisk (gain) nebo ztráta (loss) z prodeje.

Vlastní zachycení ztráty ovládnání v konsolidovaném výkazu finanční situace lze ilustrovat takto:

Rozvaha podniku M – zachycení prodeje podniku D			
Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M (bez efektu prodeje)	2 270
Aktiva _D	2 000	Zisk z prodeje	230
	-2 000	Nekontrolní podíly	140
Goodwill	10		-140
	-10	Závazky _M	4 000
Peníze z prodeje	1 500	Závazky _D	600
	x		-600
Celkem aktiva	6 500	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 500

Požadované zachycení vede ve svém důsledku k následujícímu výkazu finanční situace:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v konsolidační kontinuitě			
Aktiva	5 000	Vlastní kapitál (<i>bez efektu prodeje</i>)	2 270
Peníze z prodeje	1 500	Zisk z prodeje	230
	x	Závazky	4 000
Celkem aktiva	6 500	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 500

Výše uvedený výkaz zachycující stav po prodeji je do jisté míry stále konsolidovaným výkazem, neboť zobrazuje výsledky a strukturu vlastního kapitálu v bilanční kontinuitě konsolidace, ačkoliv „skupinu“ tvoří již jen matka. Pro porovnání lze uvážit „čistý“ individuální výkaz finanční situace podniku M a zachycení prodeje majetkového podílu v něm. Z individuálního pohledu podnik M prodává majetkovou účast, kterou dříve nabyt v hodnotě 1 000

(ta se stává nákladem při prodeji za předpokladu, že mateřský podnik ve své individuální účetní závěrečné oceňuje investice v dceřiném podniku ve výši pořizovacích nákladů a nikoliv např. v reálné hodnotě, případně za použití ekvivalenční metody, což jsou další povolené metody oceňování v IFRS), za prodejní cenu 1 500 (která je výnosem při prodeji) a uznává tak zisk z prodeje k okamžiku prodeje ve výši jejich rozdílu, tj. ve výši 500:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v individuální kontinuitě			
Investice v D	1 000	Vlastní kapitál (<i>bez efektu prodeje</i>)	2 000
	-1 000	Zisk z prodeje	500
Aktiva	5 000	Závazky	4 000
Peníze z prodeje	1 500		x
Celkem aktiva	6 500	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 500

V konsolidaci jsou výsledky dceřiného podniku agregovány postupně, zatímco v individuálním výkazu mají jednorázový efekt v době prodeje investice.

II. Prodej 50% majetkového podílu za peněžní protihodnotu 1 000 a ponechání zbývajících 40% podílu

V případě ponechání jakéhokoliv majetkového podílu v původním dceřiném podniku musí být dle současných požadavků IFRS tento majetkový podíl oceněn k datu pozbytí ovládnání v jeho reálné hodnotě a uznán společně s peněžní protihodnotou v aktivech prodejce. Koncept ocenění ponechávaného podílu v reálné hodnotě není ve shodě s požadavky obsaženými v českých účetních předpisech. Zachycení podle nich je v závěru tohoto příkladu.

Zadání tohoto příkladu je nutné ještě doplnit o odhad reálné hodnoty ponechávaného 40procentního podílu (řekněme například 490), a tato hodnota ovlivňuje vý- počet výsledku z prodeje dceřiného podniku,

jak lze vidět v tabulce, která je uvedena níže:

Kalkulace výsledku z prodeje dceřiného podniku D	
Prodejní cena	1 000
Ponechávaný 40% podíl	490
Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíly	140
Výsledek (zisk) z prodeje	220

Ponechávaný 40% majetkový podíl, je-li s ním spojen podstatný vliv, je po ztrátě ovládnání klasifikován jako investice v přidruženém podniku (dále jako PP) s „domnělou“ pořizovací cenou ve výši 490. V dalším období bude investice oceňována ekvivalenční metodou v souladu s IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* a její výše bude upravována o podíl na změně vlastního kapitálu přidruženého podniku. Stejně by se postupovalo, pokud by zbývajícím podílem zakládal majetkovou účast ve společném podniku, neboť i ta je oceňována v IFRS metodou ekvivalence.

Zachycení ztráty ovládnání v konsolidovaném výkazu finanční situace podniku M lze ilustrovat takto:

Rozvaha podniku M – zachycení prodeje podniku D			
Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M (<i>bez efektu prodeje</i>)	2 270
Aktiva _D	2 000	Zisk z prodeje	220
	-2 000	Nekontrolní podíly	140
Goodwill	10		-140
	-10	Závazky _M	4 000
Investice v PP	490	Závazky _D	600
Peníze z prodeje	1 000		-600
Celkem aktiva	6 490	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 490

Požadované zachycení vede ve výsledku k následujícímu výkazu finanční situace:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v konsolidační kontinuitě			
Aktiva	5 000	Vlastní kapitál (bez efektu prodeje)	2 270
Investice v PP	490	Zisk z prodeje	220
Peníze z prodeje	1 500	Závazky	4 000
Celkem aktiva	6 490	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 490

Individuální výkaz finanční situace, v němž podnik M zachytí prodej majetkové účasti v dceřiném podniku (1 000) za 1 000 a pořízení podílu v přidruženém podniku (490), lze ilustrovat takto:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v individuální kontinuitě			
Investice v D	1 000	Vlastní kapitál (bez efektu prodeje)	2 000
	-1 000	Zisk z prodeje	490
Investice v PP	490	Závazky	4 000
Aktiva	5 000		x
Peníze z prodeje	1 000		x
Celkem aktiva	6 490	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 490

České účetní předpisy s ohledem na to, že neposkytují žádnou specifickou úpravu pro zachycení ztráty ovládnání, nijak zvlášť neupravují ani ocenění ponechávaného podílu v dřívějším dceřiném podniku. Lze však říci, že požadavek na ocenění reálnou hodnotou, který je obsažen v současných IFRS, českým účetním předpisům plně nevyhovuje a je třeba se zamyslet nad jiným pojetím. To bude více odpovídat dřívější úpravě IFRS obsažené v již zrušeném IAS 22 *Podnikové kombinace* a starší verzi IAS 27 *Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*, kdy byl uplatňován koncept ocenění majetkové účasti v dceřině společnosti a souvisejícího goodwillu agregací pořizovacích cen dílčích nákupů. Zachycení ponechávané účasti dle českých účetních předpisů se tak bude spíše blížit k její původní pořizovací ceně.

Pokud 90% majetková účast uvažovaná v příkladu byla dříve pořízena za 1 000 a při akvizici byl stanoven goodwill, resp. konsolidační rozdíl ve výši 10, odpovídá 40% podílu pořizovací cena 444, v níž je zahrnut konsolidační rozdíl ve výši 4 [tj. $444 - (0,4 * 1 100)$]. Protože se konsolidační rozdíl v českých účetních předpisech odpisuje po dobu 20 let, je třeba zadání ještě doplnit o dobu uplynulou od data akvizice (řekněme tedy např. 4 roky). K okamžiku ztráty ovládnání tak činí konsolidační rozdíl dceřiného podniku 8 [$10 - (10 / 20 * 4)$] a konsolidační rozdíl přiřazený ponechávanému 40% podílu činí 3,2 [$4 - (4 / 20 * 4)$]. Rozdílný přístup k ocenění ponechávané účasti bude mít vliv na výpočet a zachycení výsledku z prodeje dceřiného podniku v konsolidované účetní závěrce sestavené dle českých účetních předpisů:

Kalkulace výsledku z prodeje dceřiného podniku D	
Prodejní cena	1 000
Ponechávaný 40% podíl – cenné papíry v ekvivalenci	440
Konsolidační rozdíl k 40% podílu	3,2
Aktiva _D	-2 000
Konsolidační rozdíl k 90% podílu	-8
Závazky _D	600
Menšinové podíly	140
Výsledek (zisk) z prodeje	175,2

Vzhledem k tomu, že české účetní předpisy žádnou konkrétní úpravu neposkytují, lze jistě uvážit ještě jedno řešení – ocenění ponechávané investice, je-li zachován podstatný vliv, v hodnotě odpovídající použité ekvivalenční metody v poakvizičním období. Změna vlastního kapitálu dceřiného podniku od data akvizice do data ztráty ovládnání činí 300 ($1 400 - 1 100$) a 40% podíl na této změně odpovídá hodnotě 120. Pokud by tedy byla 40% investice oceňována od data pořízení ekvivalenční metodou, její hodnota k okamžiku ztráty ovládnání by činila 560, tj. $440 + 120$. Konsolidační rozdíl by byl stanoven ve výši pořizovací ceny 4 snížené o odpisy za uplynulé čtyři roky 0,8, tj. 3,2.

Výše uvedené by mělo podnítit k myšlenkám, že zachycení v českých účetních předpisech není díky chybějící úpravě jednoznačné a lze zvažovat různá řešení, kdy každé z nich může mít své logické vysvětlení.

III. Prodej 80% majetkového podílu za peněžní protihodnotu 1 400 a ponechání zbývajících 10% podílu

Rozdíl oproti předcházející variantě II. je v klasifikaci zbývajících podílu, který si podnik M ponechává po ztrátě ovládnání. V předchozí variantě zbývajících podíl představoval podstatný vliv a z dceřině společnosti se stával přidružený podnik, kdy se současně při ztrátě ovládnání formuje prvotní ocenění pro následné použití ekvivalenční metody. V této variantě je ponechaný 10% podíl spojen s pasivním vlivem a majetková účast musí být klasifikována jako finanční aktívum dle pravidel pro finanční nástroje, tj. dle IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* nebo od roku 2018 dle IFRS 9 *Finanční nástroje*. IAS 39 rozlišuje kategorii (i) „finanční aktiva v reálné hodnotě s přeceněním do výsledku“, v rámci níž jsou finanční aktiva držena k obchodování (tj. pokud by bylo záměrem podíl v blízké době dále prodávat) a (ii) „realizovatelná finanční aktiva“, která se oceňují v reálné hodnotě s přeceněním do ostatního

úplného výsledku, přičemž v případě prodeje dojde k recyklaci nakumulovaných zisků/ztrát z ostatního úplného výsledku do běžného výsledku. Dle IFRS 9 by byl postup trochu odlišný, ale protože standard není stále přijat pro použití evropskými společnostmi, není nutné jej zde v detailu rozvádět. Vlastní klasifikace finančního aktiva však není rozhodující pro jeho prvotní uznání při zachycení ztráty ovládnání. I v tomto případě musí být 10% podíl oceněn v reálné hodnotě vyčíslené k okamžiku ztráty ovládnání a tato reálná hodnota představuje prvotní ocenění pro následné vykazování v rozsahu IAS 39, resp. později IFRS 9. Uvažme tedy v této variantě odhad

reálné hodnoty 10% podílu ve výši 80 a o tuto informaci se upraví prvotní zadání, čímž dojde k odlišné kalkulaci výsledku z prodeje dceřiného podniku, jak lze vidět z následujícího propočtu:

Kalkulace výsledku z prodeje dceřiného podniku D	
Prodejní cena	1 400
Ponechávaný 10% podíl	80
Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíly	140
Výsledek (zisk) z prodeje	210

Zachycení ztráty ovládnání v konsolidovaném výkazu finanční situace podniku M lze ilustrovat takto:

Rozvaha podniku M – zachycení prodeje podniku D			
Aktiva _M	5 000	Vlastní kapitál _M (bez efektu prodeje)	2 270
Aktiva _D	2 000	Zisk z prodeje	210
	-2 000	Nekontrolní podíly	140
Goodwill	10		-140
	-10	Závazky _M	4 000
Finanční aktivum	80	Závazky _D	600
Peníze z prodeje	1 400		-600
Celkem aktiva	6 480	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 480

Požadované zachycení vede ve výsledku k následujícímu výkazu finanční situace:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v konsolidační kontinuitě			
Aktiva	5 000	Vlastní kapitál (bez efektu prodeje)	2 270
Finanční aktivum	80	Zisk z prodeje	210
Peníze z prodeje	1 400	Závazky	4 000
Celkem aktiva	6 480	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 480

Individuální výkaz finanční situace, v němž podnik M zachytí prodej majetkové účasti v dceřiném podniku (1 000) za 1 400 a pořízení pasivního majetkového podílu (80), lze ilustrovat takto:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v individuální kontinuitě			
Investice v D	1 000	Vlastní kapitál (bez efektu prodeje)	2 000
	-1 000	Zisk z prodeje	480
Finanční aktivum	80	Závazky	4 000
Aktiva	5 000		x
Peníze z prodeje	1 400		x
Celkem aktiva	6 480	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 480

V českých účetních předpisech by byla ponechávána 10% účast oceněna ve výši původních pořizovacích nákladů, tj. 111 (pokud byl 90% podíl pořízen

za 1 000, ocenění 10% podílu odpovídá hodnotě 111). Výsledek z prodeje dceřiného podniku by tak byl 241.



IV. Prodej 90% majetkového podílu za peněžní protihodnotu 1 500 s uvážením eliminace dopadů z ostatního úplného výsledku

Specifikem při prodeji dceřiného podniku a zachycení ztráty ovládnutí je situace, kdy je v souvislosti s dceřiným podnikem účtováno do ostatního úplného výsledku a v části jeho vlastního kapitálu je nakumulována určitá výše ostatního úplného výsledku (OCI). Důvodem přitom může být často kurzový přebytek zahraničního podniku, neboť dceřiný podnik má jinou funkční měnu než podnik mateřský, resp. než je měna vykazování. Těto problematice bude věnován článek Marie Zelenkové v příštím čísle. Další

příčinou může být evidence a přečtenování realizovatelných finančních aktiv (dle IAS 39), přečtenování finančních derivátů v rámci zajištění peněžních toků (dle IAS 39) nebo přečtenování vybraných majetkových položek kategorie pozemky, budovy a zařízení (dle IAS 16). Je-li takový efekt spojen s dceřiným podnikem, nad nímž je ztraceno ovládnutí, musí být částky nakumulované v ostatním úplném výsledku reklasifikovány do výsledku nebo převedeny přímo do nerozdělených výsledků bez vlivu na výsledek hospodaření. Jsou-li převáděny do výsledku, stávají se součástí výsledku (zisku či ztráty) z prodeje dceřiného podniku.



Modifikované zadání původního příkladu

Součástí vlastního kapitálu dceřiného podniku, který činí k datu prodeje 1 400, jsou nakumulované zisky v ostatním výsledku hospodaření (OCI) v celkové výši 30 (za období po pořízení podniku D podnikem M). Ty zahrnují následující položky:

- přecenění realizovatelných finančních aktiv ve výši 10 => přecenění s následnou reklasifikací do výsledku hospodaření;

- přecenění budov zahrnutých mezi pozemky, budovy a zařízení ve výši 20 => přecenění bez následné reklasifikace do výsledku hospodaření, které vychází z použití modelu přecenění dle IAS 16.

Níže jsou znovu uvedeny individuální výkazy finančních situací obou podniků před zachycením prodeje se zobrazením detailní struktury vlastního kapitálu (ZK = základní kapitál, NV = nerozdělené výsledky, AOCI = kumulovaný ostatní úplný výsledek):

Mateřský podnik M				90 %	Dceřiný podnik D			
Inv. v D	1 000	ZK	800		Aktiva	2 000	ZK	500
Aktiva	5 000	NV	1 200	→		x	NV	870
	x	Závazky	4 000			x	AOCI	30
	x		x			x	Závazky	600
Celkem	6 000	Celkem	6 000		Celkem	2 000	Celkem	2 000

Při konsolidaci jsou nakumulované zisky ostatního úplného výsledku rozdělovány mezi podíl přiřaditelný mateřskému podniku M (90% => 27 z 30) a nekontrolní podíly (10% => 3 z 30). Částka 27 je přitom složena vnitřně z přecenění realizovatelných finančních aktiv ve výši 9 a z přecenění budov ve výši 18 a lze

ji nalézt v konsolidovaném výkazu finanční situace odděleně od ostatních složek vlastního kapitálu. Částka 3 přiřaditelná nekontrolním podílům je agregována do jejich celkového zůstatku v konsolidovaném výkazu. Pochopení těchto pravidel je velmi důležité, protože obě částky mají odlišný režim při zachycení ztráty ovládnutí.

Konsolidovaný výkaz finanční situace podniku M před zachycením ztráty ovládnutí:

Rozvaha podniku M – konsolidace před prodejem			
Aktiva _M	5 000	Základní kapitál	800
Aktiva _D	2 000	Nerozdělené výsledky (viz 1)	1 443
Goodwill	10	Kumul. ostatní úplný výsledek (viz 2)	27
		Vlastní kapitál _M	2 270
		Nekontrolní podíly (viz 3)	140
		Závazky _M	4 000
		Závazky _D	600
Celkem aktiva	7 010	Celkem vlastní kapitál a závazky	7 010

Propočet 1:

Nerozdělené výsledky (NV) jsou dány součtem nerozdělených výsledků M (1 200) a podílu M na po-akvizici změně nerozdělených výsledků D [90 % z (1 400 – 1 100 – 30) = 243].

Propočet 2:

Kumulovaný ostatní úplný výsledek k rozvahovému dni je dán podílem M na po-akvizici změně ostatního úplného výsledku D [90 % z (30 – 0) = 27]. Tato hodnota je při ztrátě ovládnání předmětem reklasifikace, přičemž pravidla IFRS rozlišují:

- recyklaci do výsledku, např. pro přecenění realizovatelných finančních aktiv, pro kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních jednotek;
- přímý převod do nerozdělených výsledků bez

dopadu na výsledek, např. pro přecenění pozemků, budov a zařízení.

Propočet 3:

Nekontrolní podíly k rozvahovému dni jsou dány součtem nekontrolních podílů na akvizicím vlastním kapitálu D (10 % z 1 100 = 110), nekontrolních podílů na poakvizici změně nerozdělených výsledků D [(10 % z (1 400 – 1 100 – 30) = 27)] a nekontrolních podílů na poakvizici změně ostatního úplného výsledku D [(10 % z (30 – 0) = 3)], tj. celkem 140.

Při zachycení ztráty ovládnání je v tomto případě postup, který byl přiblížen v předchozích variantních situacích, rozšířen o zúčtování zisků nakumulovaných v ostatním výsledku, protože pocházejí primárně z dceřiného podniku, který je pozbýván (prodáván).

Rozvaha podniku M – zachycení prodeje podniku D			
Aktiva _M	5 000	Základní kapitál	800
Aktiva _D	2 000	Nerozdělené výsledky (viz 1)	1 461
		Zisk z prodeje	239
		Kumul. ostatní úplný výsledek (viz 2)	27
			-27
		Vlastní kapitál _M	2 270
		Nekontrolní podíly	140
			-140
Goodwill	10	Závazky _M	4 000
		Závazky _D	600
			-600
Peníze z prodeje	1 500		
	x		
Celkem aktiva	6 500	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 500

Propočet 1:

Na zisk z prodeje dceřiného podniku má vliv odúčtování a uznání následujících položek:

Kalkulace výsledku z prodeje dceřiného podniku D	
Prodejní cena	1 500
Aktiva _D	-2 000
Goodwill	-10
Závazky _D	600
Nekontrolní podíly	140
Recyklace zisku z AOCI	9
Výsledek (zisk) z prodeje	239

Nakumulovaný ostatní úplný výsledek (OCI) z přecenění realizovatelných finančních aktiv je při jejich prodeji (zde v rámci prodeje celého dceřiného podniku) převeden do výsledku období, zde v rámci celkového zisku z prodeje dceřiného podniku. Toto řešení lze analogicky

uvážit pro zúčtování přecenění účtované do fondů dle českých účetních předpisů.

Propočet 2:

Nerozdělené výsledky jsou oproti hodnotě prezentované před zachycením ztráty ovládnání navýšeny o 18, což je nakumulovaný zisk z přecenění budov, který musí být při ztrátě ovládnání převeden z nakumulovaného ostatního úplného výsledku přímo do nerozdělených výsledků bez vlivu na výsledek. Přecenění budov dle IAS 16 patří mezi položky, které se tzv. nerecyklují skrze výsledek hospodaření při pozbytí budovy (zde skrze prodej dceřiného podniku). Převedení této částky musí být zobrazen ve výkazu změn vlastního kapitálu, aby bylo uživatelům zřejmé, jak se mění disproporce mezi jednotlivými složkami vlastního kapitálu.

Požadované zachycení vede ve výsledku k následujícímu výkazu finanční situace:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v konsolidační kontinuitě			
Aktiva	5 000	Vlastní kapitál (bez efektu prodeje)	2 261
Peníze z prodeje	1 500	Zisk z prodeje	239
		Závazky	4 000
Celkem aktiva	6 500	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 500

Individuální výkaz finanční situace, v němž podnik M zachytí prodej majetkové účasti v dceřiném podniku (1 000) za 1 500, lze ilustrovat takto:

Rozvaha podniku M – stav po prodeji v individuální kontinuitě			
Investice v D	1 000	Vlastní kapitál (bez efektu prodeje)	2 000
	-1 000	Zisk z prodeje	500
Aktiva	5 000	Závazky	4 000
Peníze z prodeje	1 500		x
Celkem aktiva	6 500	Celkem vlastní kapitál a závazky	6 500

Ztráta ovládnání jako ekonomická událost účetního období

Ztráta ovládnání je ekonomickou událostí účetního období podobně jako prodej dlouhodobého majetku, zásob, čerpání či splácení úvěru. Jde o transakci uvnitř účetního období a k datu jejího uskutečnění se účetní knihy neuzavírají a účetní výkazy se nesestavují. Stejně tak je tomu při podnikové kombinaci, kdy je metodou akvizice účetně zachyceno pořízení dceřiného podniku. Ztrátou ovládnání přitom může skončit vztah mezi mateřským a dceřiným podnikem a tím i zaniknout celá skupina, v důsledku čehož i povinnost nadále konsolidovat. Může se tak stát, že na konci účetního období funguje již pouze jeden podnik – dřívější matka. Přesto účetní závěrka tohoto subjektu v kontinuitě konsolidace nebude stejná jako jeho ryze individuální účetní závěrka. Proces konsolidace dceřiného podniku je ukončen okamžikem pozbytí ovládnání, a pokud k němu dojde v průběhu účetního období, musí být výsledky (výnosy a náklady) dceřiného podniku konsolidovány za tu část roku, po kterou ovládnání existovalo. Stejně tak srovnatelné údaje v účetní závěrce jsou údaji konsolidovanými. V uvedených ilustracích je patrný rozdíl ve struktuře vlastního kapitálu mezi rozvahou „po konsolidaci“ a rozvahou individuální. Zvláštní pozornost je nutné věnovat ostatním výkazům, které jsou sestavovány za období, nikoliv k datu. V takovém případě je třeba dávat pozor při označení účetní závěrky coby „individuální“, protože tak tomu úplně není.

Na závěr je vhodné uvést ještě jednu poznámku týkající se roku následujícího. Pokud matka pozbyla dceru

např. v průběhu roku 2015 a sestavuje účetní závěrku za rok 2016, obsahem srovnatelných údajů budou výsledky vycházející z dřívější konsolidace, které v sobě budou zahrnovat zaúčtovanou ztrátu ovládnání.

Libor Vašek

Ing. Libor Vašek, Ph.D. je již více než šest let členem výboru Komory certifikovaných účetních a od prosince 2013 je jejím předsedou. Má dlouholeté zkušenosti v oblasti účetnictví, specializuje se na použití Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidace podnikových skupin. Působil několik let jako zkušební komisař v systému certifikace účetních, nyní je recenzentem zkouškových zadání. Je členem Metodické rady Svazu účetních, zastupuje Komoru certifikovaných účetních v Národní účetní radě a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Již během inženýrského studia na VŠE v Praze působil jako asistent v tuzemské účetní a auditorské společnosti a od roku 2003 pracuje jako odborný lektor pro oblast IFRS a konsolidací. V roce 2004 získal dekret školitele IFRS a v roce 2010 stupeň účetní expert v systému certifikace účetních. Je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze, na níž ukončil své magisterské studium a pokračoval dále v interním doktorském studiu na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je spoluautorem několika odborných publikací, učebnic a přispívá svými odbornými články do českých a slovenských časopisů.



Audit konsolidované účetní závěrky a komunikace mezi skupinovým auditorem a auditorem složky

Audit konsolidované účetní závěrky je o řád složitější než audit individuálních účetních závěrek, protože vyžaduje další nezbytné auditorské postupy. Kromě stanovení vhodného rozsahu prací pro jednotlivé složky skupiny musí skupinový auditor rovněž zabezpečit dostatečnou oboustrannou komunikaci mezi ním a auditorem složky, která je nezbytnou, i když ne dostačující podmínkou pro úspěšné zvládnutí auditu konsolidované účetní závěrky.

Zásadní aspekty auditu skupiny upravuje mezinárodní standard pro audit ISA 600 – *Zvláštní aspekty – audit účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)*. Řada dalších aspektů je ovšem upravena i ostatními mezinárodními standardy pro audit (ISA).

Následující příklad ukazuje, jak lze při auditu skupiny v roli komponentního i složkového auditora postupovat a jak se v praxi vypořádá s nejběžnějšími nástrahami skupinového auditu.

Příklad

Auditorská společnost se připravuje na audit skupiny působící v České republice i v zahraničí. Mateřská společnost sídlí a působí přímo v České republice a vlastní celkem šest dceřiných společností, z nichž tři působí v České republice, jedna ve Francii, jedna na Slovensku a jedna v Kazachstánu. Předmětem činnosti mateřské společnosti a kazašské dcery je výroba automobilů. Tři dceřiné společnosti – jedna ve Francii, jedna na Slovensku a jedna v České republice – se zabývají nákupem a prodejem automobilů od mateřské společnosti a zároveň také jejich pronájmem na operativní i finanční leasing. Zbývající dvě české dceřiné společnosti se zabývají prodejem náhradních dílů a provozem autobazaru (prodej aut po ukončení leasingu). Skupina sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Všechny společnosti ve skupině mají povinnost sestavovat účetní závěrky podle lokálních účetních standardů a tyto závěrky jsou předmětem statutárního auditu.

Auditorská společnost zahajuje první rok auditu skupiny a úspěšně dokončila formální proces přijetí zakázky, v jehož rámci byla povinna posoudit, zda bude schopna získat dostatečné a vhodné důkazní informace k sestavení konsolidované účetní závěrky skupiny i k účetním informacím složek tak, aby byla schopna formulovat výrok auditora skupiny. V rámci tohoto procesu se auditorská společnost ujistila, že vedení skupiny nebude skupinového auditora nijak omezovat v získávání informací od jednotlivých složek, a rovněž

zvážíla spolupráci s auditory složek působících mimo Českou republiku.

Auditorská společnost je součástí mezinárodní sítě, která má pobočky na Slovensku i ve Francii. Pro audit slovenské a francouzské složky se tak mohla spolehnout na informace získané o těchto auditorských týmech v rámci své sítě. Při auditu kazašské společnosti však bude muset spolupracovat s auditorem mimo vlastní síť. V rámci procesu přijetí zakázky měla auditorská společnost získat dostatečné informace o auditorovi složky v Kazachstánu, především z oblasti odborné kompetence, znalosti odvětví a nezávislosti. To spočívalo mimo jiné v návštěvě auditora, při které skupinový auditor ověřil, zda budoucí auditor složky zná etické požadavky relevantní pro audit skupiny, zda je bude dodržovat a zda je nezávislý, dále pak zda auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na práci auditora složky v rozsahu, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací, a zda auditor složky působí v regulovaném prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu. Úspěšné ověření těchto informací umožnilo auditorské společnosti zakázku na skupinový audit přijmout a zahájit plánování auditu pro první rok spolupráce.

Stanovení rozsahu prací pro jednotlivé složky skupiny

Klíčovým bodem plánování skupinového auditu je stanovení rozsahu auditorských prací, které by měl auditor složky nebo skupinový auditor provést v dceřiných společnostech. Pro tyto účely auditorská společnost zvažuje jednak velikost každé složky vůči konsolidačnímu celku, jednak specifická rizika vyplývající z činnosti jednotlivých složek, která mohou představovat riziko významné chyby pro účetní výkazy skupiny, i když by byla složka svojí velikostí nevýznamná.

K posouzení velikosti jednotlivých složek musí auditorská společnost zvolit vhodný ukazatel. V našem případě se rozhodla pro celkový obrat. Alternativním ukazatelem mohl být například zisk před zdaněním, ten však nebyl zvolen, protože se skupina v současnosti zaměřuje na expanzivní strategii. Velikost obratu je tedy nejdůležitějším kritériem hodnocení a většina složek skupiny v důsledku této strategie pracuje s velmi malou marží, některé společnosti jsou dokonce ztrátové. Následující tabulka ukazuje podíl jednotlivých složek na celkovém obratu skupiny v procentním vyjádření:

Společnost	% obratu
ČR - výroba automobilů	25
ČR - nákup/prodej a leasing	15
ČR - autobazar	10
ČR - prodej náhradních dílů	5
Francie - nákup/prodej a leasing	15
Slovensko - nákup/prodej a leasing	15
Kazachstán - výroba automobilů	15
Celkem	100

Auditorská společnost považuje společnosti s podílem nad 15 % jako významné pro skupinu a bude po auditorech těchto složek požadovat plný audit účetních informací, které budou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky. Jako nevýznamné se nyní jeví české společnosti zabývající se provozem autobazaru a prodejem náhradních dílů. K úplnému posouzení však auditorská společnost musí zvážit specifická rizika vyplývající z jejich činnosti. Jelikož jsou aktiva autobazaru tvořena téměř výhradně automobily, které jsou prodávány po ukončení leasingu, rozhodla se auditorská společnost požadovat audit ocenění těchto aktiv, tedy nikoliv plný audit, ale audit vybraného významného účtu, v němž spatřuje významné riziko pro skupinu. Společnost prodávající náhradní díly byla vyhodnocena jako nevýznamná i z hlediska rizika, neboť její aktiva obsahují krátkodobé pohledávky a rychloobrátkové zásoby, obojí s nízkým rizikem znehodnocení. Pro tuto nevýznamnou složku provede skupinový auditor analytické postupy na úrovni skupiny a nebude již po auditorovi složky vyžadovat další součinnost. Jak je z příkladu patrné, alokace rozsahu prací pro skupinové účely vychází čistě z posouzení významnosti a rizikovitosti pro skupinovou účetní závěrku, bez ohledu na to, zda je daná složka ještě předmětem povinného auditu v dané zemi.

V rámci stanovení rozsahu prací alokuje auditorská společnost auditorům složky hladinu významnosti, se kterou musí pracovat. Hladina významnosti pro jednotlivou složku je odvozena jako procento ze skupinové hladiny významnosti a její hodnota klesá s klesající velikostí složky a s růstem rizikovitosti složky. V našem případě alokoval skupinový auditor české společnosti vyrábějící automobily hladinu významnosti na úrovni 50 % skupinové hladiny významnosti, pro autobazar na 25 % skupinové hladiny významnosti a pro zbývající složky na 35 % skupinové hladiny významnosti.

Nastavení spolupráce s auditory jednotlivých složek

Skupinový auditor musí zajistit, aby se od něj k auditorům složek dostaly včas všechny relevantní informace potřebné k naplánování a dokončení rozsahu prací, které má na složce provést. Tyto informace od skupinového auditora mají nejčastěji formu písemných instrukcí, v nichž skupinový auditor uvádí například:

- žádost, aby auditor složky potvrdil, že bude spolupracovat s auditorským týmem skupiny;
- rozsah prací/rozsah ověření, které má auditor složky provést, a způsob jejich využití;
- etické požadavky relevantní pro audit skupiny, především požadavky na nezávislost auditora;
- hladinu významnosti alokovanou pro danou složku;
- seznam propojených osob zpracovaný vedením složky a doplněný o veškeré další propojené osoby, které jsou auditorskému týmu skupiny známy, a žádost, aby auditor složky včas auditorský tým skupiny informoval o propojených osobách, které původně nebyly vedením skupiny ani auditorským týmem skupiny identifikovány;
- identifikovaná rizika významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež jsou relevantní pro práci auditora složky, a žádost, aby auditor složky včas informoval auditorský tým skupiny o veškerých dalších identifikovaných rizicích významné (materiální) nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny způsobené podvodem nebo chybou, jež u složky zjistí, a o způsobu, jak na tato rizika reagoval;
- žádost, aby byl auditorský tým skupiny informován o specifických záležitostech, jakmile bude dokončeno ověřování účetních informací složky. Tyto specifické záležitosti jsou vyjmenovány v odstavci 41 standardu ISA 600 a zahrnují především potvrzení o dodržování požadavků stanovených auditorským týmem skupiny a popis významných náleží z provedených prací, včetně soupisu neopravených nesprávností;
- časový harmonogram auditu skupiny a časové požadavky na informace od auditora složky, včetně termínu dokončení prací na složce pro účely skupinového auditu.

Zvláštní pozornost je třeba věnovat specifikaci účetních informací, které by měly být předmětem auditu složky, a použitého účetního rámce. Skupinový auditor by měl co nejpřesněji uvést seznam informací a reportů (často označovaných jako konsolidační balíček), které by měl auditor složky ověřit. Rovněž je třeba informovat auditora složky o aktuálních účetních



metodách skupiny, které bývají obvykle obsaženy ve skupinovém účetním manuálu, podle nichž by měl auditor složky účetní informace ověřovat. Dostatečně detailní a srozumitelný účetní manuál pomáhá zajistit konzistenci v aplikování účetních standardů složkami v rámci skupiny. V našem případě je například důležité zajistit konzistentní posuzování klasifikace leasingových smluv, jelikož se jedná o oblast, kde účetní standardy přesně číselně nedefinují některé hranice nezbytné pro toto posouzení. Pokud by skupina účetní manuál neměla nebo pokud by nebyl dostatečně podrobný, budou auditoři složek provádět audit přímo podle příslušného účetního rámce, v našem případě podle IFRS. To však klade větší nároky na skupinového auditora, který se bude muset dalšími postupy přesvědčit o konzistentní aplikaci IFRS napříč skupinou.

Pro skupinového auditora je klíčové získat zpět co nejdříve po odeslání instrukcí potvrzení auditora složky, že instrukcím porozuměl a bude se skupinovým auditorem spolupracovat. Především v situaci naší společnosti, která bude závislá na výsledku práce auditorů z jiných zemí a rovněž mimo svoji síť, je třeba předejít situaci, kdy auditor složky instrukcím nerozumí nebo s nimi nesouhlasí a v důsledku toho nedodá skupinovému auditorovi výstup, který by byl pro účely skupinového auditu použitelný.

Monitorování práce auditorů složek a vyhodnocování zaslaných nálezů

Auditoři složek jsou odpovědní za zjištění, závěry a výrok poskytnuté skupinovému auditorovi; za výrok ke konsolidované účetní závěrce skupiny však nese plnou odpovědnost skupinový auditor. Je tedy na něm, aby posoudil, do jaké míry je možné a vhodné se spoléhat na práci auditorů složek a jakou část prací by měl provést on sám. Auditor skupiny se v našem případě seznámil s auditorem složky mimo svou síť již při procesu přijetí zakázky, ale je nutné s auditory složek spolupracovat po celou dobu provádění auditu až do jeho dokončení.

Rozsah zapojení skupinového auditora může být velmi odlišný podle velikosti, rizikovosti složky, odborných schopností a nezávislosti auditora složky. Obvyklým standardem bývá alespoň písemné informování auditora skupiny o výsledcích předauditu a o výsledcích auditu reportingového balíčku, včetně zaslání zprávy auditora a soupisu neopravených nesprávností. Výrok je často skupinovým auditorem standardizován a jeho pojetí závisí na rozsahu prací auditora složky. Zpráva je v případě:

- plného auditu složky obvykle odvozena od ISA 800
- auditu vybraných účtů složky obvykle odvozena od ISA 805
- specifikovaných procedur obvykle podobná zprávě dle ISRS 4400

- prověrky složky obvykle podobná zprávě dle ISRE 2400

Zpráva auditora složky musí být přizpůsobena okolnostem (např. jasné vymezení účelu a příjemců, definice rámce jako souladu se skupinovým účetním manuálem).

Skupinový auditor také obvykle požaduje shrnout výsledky auditu do memoranda, jehož požadovaný obsah je součástí písemných instrukcí zaslaných před zahájením auditu. V těchto instrukcích také uvede formu zprávy a memoranda, které by měl auditor složky po dokončení auditu vydat. Nad rámec této komunikace může skupinový auditor požádat o nahlédnutí do spisu auditora složky a závěry k vybraným oblastem s auditorem složky prodiskutovat. Může také vybrané postupy v rámci auditu složky provádět sám.

V našem případě se skupinový auditor spokojil s písemnou komunikací ze strany českého, slovenského a francouzského auditora, kteří jsou členy stejné sítě a sdílejí shodnout auditorskou metodiku. V případě auditora kazašské složky se skupinový auditor rozhodl pro větší zapojení. To spočívalo v setkání s auditorem a vedením složky po předauditu a po finálním auditu, v jehož rámci skupinový auditor prodiskutoval nálezy s auditorem složky a vedením složky. Před každým setkáním rovněž požádal o přístup do spisu auditora, aby se mohl s průběhem auditu a nálezy blíže seznámit. Tento příklad je však pouze modelový; praktické zapojení skupinového auditora a monitoring práce auditorů složek bude záležet na řadě okolností.

Posledním krokem je pak kompilace výsledků, které auditoři složek zaslali skupinovému auditorovi. Ten by měl provést agregaci neopravených nesprávností a vyhodnotit jejich dopad na skupinovou účetní závěrku. Rovněž by měl posoudit dopad jiných nálezů, například nedostatků v interním kontrolním prostředí, a výsledky auditu složek projednat s vedením skupiny.

Závěrem je třeba zdůraznit, že řádné provedení skupinového auditu klade na skupinového auditora nemalé nároky. Klíčem k úspěchu je především správné naplánování zakázky a nastavení vztahu s auditorem složky tak, aby byl skupinový auditor schopen pochopit a vyhodnotit dopad výsledků auditu složky.

Lenka Bízová

Mgr. Lenka Bízová je manažerkou ve společnosti EY a zaměřuje se na audit v oblasti finančních institucí, především bank, pojišťoven a investičních společností podle IFRS i českých účetních standardů. Vystudovala ekonomii se zaměřením na finance a bankovníctví na Institutu ekonomických studií Fakulty sociálních věd Univerzity Karlovy v Praze a získala další certifikaci při ACCA (Association of Certified Chartered Accountants). Je také statutární auditorkou.

Daňová rizika při provádění auditu v koncernu



Ivan Fučík

Zodpovídá auditor za to, že jím auditovaná společnost má správně spočítané daně?

První reakcí na položenou otázku je, asi ne, to je přece práce daňového poradce. Zeptám se tedy jinak: Měl by auditor cítit odpovědnost v případě, že po auditu, který u společnosti provedl, stanoví finanční úřad této společnosti významný daňový doměrek? Když píšu významný, myslím tím takový, který přesahuje jím stanovenou vyšší významnosti (materiality). Samozřejmě, odpoví si pravděpodobně téměř každý. Určitě to tak cítí podnikatelé, kteří platí za auditorské razítko s odůvodněním, že chtějí mít jistotu, že mají všechno správně. Všechno, tedy i daně.

Otázka daňových rizik v rámci auditu nabývá na důležitosti u větších společností, tedy u koncernů a především pak u těch mezinárodních. Důvodem není jen to, že u větších koncernů je absolutní daňové zatížení v porovnání s menšími společnostmi obvykle vyšší, ale především to, že koncerny, zejména mezinárodní, mají v rámci svých struktur více možností legálně snižovat své daňové zatížení. Nelze říci, že by snižování daňového zatížení bylo hlavním kritériem při sestavování podnikových a podnikatelských struktur, ale platí, že pokud není hlavním kritériem, je přinejmenším významným. Svědčí o tom i příběhy velkých nadnárodních společností z minulých let, které přivedly skupinu největších ekonomik světa G20, OECD, Evropskou unii i její členské státy k iniciativám, jejichž cílem je zabránit snahám podniků o vyhýbání se placení daní.

Prvním krokem v tomto směru byla směrnice OECD o transferových cenách. Tak, jak se v rámci globalizace zrychluje aktivita nadnárodních koncernů v oblasti přelévání zisku do států s nižším daňovým zatížením, zrychluje se i aktivita nadnárodních organizací a především jednotlivých vyspělých států k zamezení takové činnosti. Zřejmě největší takovou současnou iniciativou je již přijatý dokument OECD známý pod zkratkou BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), který je motivován snahou zamezit aktivitám označovaným jako tzv. agresivní neboli nekalé daňové plánování. BEPS má sloužit jako jakýsi návod ukazující jednotlivým státům, jak postupovat podle jednotné platformy s cílem zamezit mimo jiné přelévání zisků do zemí s nižším daňovým zatížením. I Evropská komise (EK) považuje spravedlivější a efektivnější systém daně z příjmu právnických osob za základní podmínku pro lepší a spravedlivější vnitřní trh, jenž je nezbytný pro dosažení prosperující ekonomiky, která je přínosem pro všechny. Takový trh vychází podle EK ze zásady,

že podniky by měly platit daně v zemi, kde vytváří své zisky. Agresivní daňové plánování tuto zásadu podkopává mimo jiné i tím, že umožňuje snížit kapitálové náklady a narušuje podmínky na jednotném trhu. Podle Evropské komise takovéto narušování podmínek škodí především malým a středním podnikům. Kromě toho agresivní daňové plánování negativně dopadá i na jednotlivé členské státy, neboť podniky, zejména ty větší a více mobilní, se snaží přesouvat zisky do zemí s nižším daňovým zatížením. Evropská komise tak chce řešit otázku agresivního daňového plánování následujícími opatřeními:

- omezit odpočet úroků, který je jedním z hlavních nástrojů přesouvání zisku,
- omezit negativní dopady hybridních uspořádání využívajících nesouladu mezi daňovými systémy, aby nedocházelo ke dvojímu nezdanění,
- zpřísnit pravidla týkající se ovládaných zahraničních společností, která zajistí efektivní zdanění zisků vyvedených do zemí s nízkým či žádným zdaněním,
- zpřísnit pravidla týkající se způsobu, jakým jsou zdaňována aktiva v případě jejich přesunu do jiného státu (zdanění při odchodu),
- odmítnout daňovou výjimku pro některé příjmy právnických osob s přeshraničním prvkem, jestliže nejsou efektivně zdaněny ve druhém státě (pravidla pro přechod),
- zavést obecné unijní pravidlo proti zneužívání a
- upravit pravidla tak, aby bylo pro společnosti obtížnější uměle se vyhýbat zdanitelné přítomnosti v členských státech či zneužívat daňové úmluvy (stálá provozovna a zneužívání úmluv)¹.

I v České republice bezpochyby dochází k přitvrzování v boji s daňovými úniky. Svědčí o tom i některá,



Celou dekonsolidaci jsme našli u něj doma.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Evropská komise představila 28. ledna 2016 Balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem (The Anti Tax Avoidance Package).

ať již schválená či plánovaná, zákonná opatření, jako elektronická evidence tržeb, kontrolní hlášení v oblasti DPH, přísnější kontroly v oblasti převodních cen ze strany české daňové správy či zavedení automatické výměny informací.

Z uvedeného krátkého shrnutí současného dění v oblasti daňových změn jednoznačně vyplývá, že auditor se při auditu koncernových podniků musí zabývat daněmi a daňovými riziky. Jaká jsou tedy daňová rizika při provádění auditu a kde na nás číhají?

V první řadě je potřeba si uvědomit, že daně jsou nákladovou položkou a že snahou každého manažera je náklady snižovat. V okamžiku, kdy auditujeme podnik, který je součástí koncernu umístěného v několika státech s různým daňovým zatížením, automaticky vystane otázka rizika cíleného přesouvání zisků do zemí s nižším daňovým zatížením. Uvedené riziko by se dalo pojmenovat jako riziko správného stanovení převodních cen v rámci skupiny podniků patřících do mezinárodního koncernu.

Převodní ceny

Problematika převodních cen je velmi rozsáhlá a není možné ji popsat v rámci jednoho článku. Zkusím tedy upozornit pouze na některé oblasti, ve kterých může ke zkreslování ceny nejčastěji docházet a které jsou z mého pohledu nejdůležitější. Pro začátek je dobré zjistit, v jakém stavu je dokumentace transferových cen koncernu, zda je vůbec zpracována a na jakých zásadách a principech jsou transferové ceny stanoveny. Samotná existence dokumentace výrazně snižuje auditorské riziko, nicméně viděl jsem v praxi mnoho dokumentací, používaných hlavně v jiných státech, které absolutně nevyhovovaly směrnici OECD o transferových cenách, jíž se řídí Česká republika.

Avšak ani v případě existující dokumentace nemusí být vyhráno.

V praxi se nejčastěji setkávám se špatně stanovenými transferovými cenami v následujících oblastech:

- úročení či neúročení dlouhodobých pohledávek a závazků po splatnosti,
- úročení a stanovení úroků z úvěrů a půjček,
- nedoložení faktického přínosu a nedoložení obvyklé ceny při fakturaci tzv. nákladů na řízení (management fees),
- nedoložení obvyklé ceny při fakturaci koncernových služeb,
- odlišné stanovení prodejní ceny výrobků pro koncernové a pro třetí zákazníky bez dostatečného zdůvodnění,
- nedostatečné či nesprávné stanovení odměny za využívání nehmotného aktiva, tedy licence, patentu, know-how či jiných nehmotných aktiv,
- poskytování záruk ze strany mateřských společností bez požadavku na úplatu za poskytnutou záruku,

- neprovedení nebo chybné provedení komparační neboli srovnávací analýzy při porovnání nezávisle zjištěné ceny s cenou fakturovanou v koncernu mezi spojenými osobami, jinými slovy mezi podniky ve skupině.

Při provádění srovnávací analýzy je vždy nutné porovnávat minimálně pět následujících faktorů:

- charakteristika výrobku nebo služby,
- obchodní strategie,
- ekonomická situace, ekonomické podmínky,
- obchodní a smluvní ujednání,
- porovnání rizik, majetku a funkcí ve vztahu ke srovnatelné transakci (správné provedení funkční analýzy rizik, použitého majetku a funkcí).

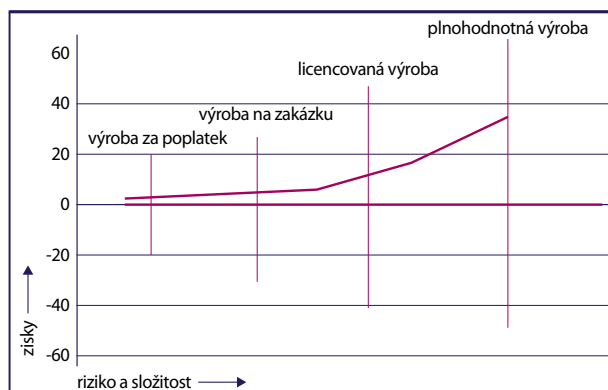
Mezi další chyby pak často patří:

- špatný nebo nedostatečný výběr srovnatelných transakcí a srovnatelných vzorků,
- špatně nastavená zisková marže s ohledem na vykonávané funkce a přijatá rizika,
- špatně nastavené distribuční a prodejní marže.

V neposlední řadě může být problémem i nevhodně vybraná metoda stanovení srovnatelné obvyklé ceny.

U výrobních korporací pak může jít o nesprávné stanovení ceny s ohledem na typ výroby podle toho, zda se jedná o tzv. výrobu za poplatek (toll manufacture), výrobu na zakázku (contract manufacture), licencovanou výrobu (licensed manufacture) nebo o plnohodnotnou výrobu (fully fledged manufacture).

Vztah mezi rizikem a odměnou



Mezi funkce nesprávně přidělené jednotlivým podnikům ve skupině může patřit design, výzkum a vývoj, nákup, výroba, distribuce, financování, management, logistika, marketing, podpora prodeje a jiné.

Zde je na místě připomenout, že samotná neexistence dokumentace k obvyklým cenám nemusí být příčinou daňového doměrku. Je na zvážení každého auditora, aby posoudil všechny zjištěné skutečnosti a všechna zjištěná rizika a zohlednil je ve své auditorské zprávě.

Přestože je chybně stanovená transferová cena obvykle největším daňovým rizikem při provádění auditu koncernových společností, nejedná se o riziko jediné.

Podkapitalizace

Za další riziko lze považovat problém podkapitalizace. Zákon o dani z příjmu podrobuje úroky poskytnuté spřízněnou společností testu tzv. nízké kapitalizace. Abychom nízkou kapitalizaci mohli vyhodnotit, je nutné mít v první řadě seznam spřízněných osob. V případě poskytnutí úvěru od takové osoby je třeba porovnat výši vlastního kapitálu s výší průměrného stavu úvěrů a půjček od takto spřízněných osob a vyhodnotit daňovou uznatelnost účtovaných úroků.

Snižování základního kapitálu a výplata dividend

Mezi operace, kterým je při auditu nutné věnovat pozornost z daňového hlediska, patří operace se základním či vlastním kapitálem, zejména když jde o snižování základního kapitálu. V tomto případě je nutné posoudit, zda je toto snížení daňově neutrální nebo zda podléhá zdanění a je tedy nutné z něj odvést srážkovou daň.

Daňové dopady má i výplata dividend společníkům. Jak v rámci mateřské, tak i v rámci dceřiné společnosti platí osvobození od daně při výplatě dividend. Pokud však osvobození nelze uplatnit, musí společnost dle zákona o daních z příjmů doplatit 15 % či 35 % srážkové daně. Sazba srážkové daně může být redukována smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Opominutí zaplacení srážkové daně nebo chybné posouzení osvobození od této daně bývá obvykle spojeno s významnými finančními dopady.

Licenční poplatky

Pozornost zasluhují i platby za licenční poplatky a povinnost uplatnit z nich srážkovou daň. Ta je v případě licenčních poplatků limitována buď přímo osvobozením podle zákona o dani z příjmu, popřípadě je limitována sazbou uvedenou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Problémem však mohou být různé poplatky za softwarové licence, jejichž součástí bývají i licenční poplatky, z nichž pak není odváděna žádná srážková daň nebo je odváděna z chybné nebo nesprávné částky.

Náklady mateřské společnosti související s držbou podílů v dceřiné společnosti

Při auditu koncernů je třeba věnovat pozornost i jiným nákladům mateřské společnosti souvisejícím s držbou podílů v dceřiné společnosti podle zákona o dani z příjmu. Takovými náklady jsou mimo jiné úroky z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu. Nedaňovými jsou i režijní nepřímé náklady související s držbou podílu dceřiné společnosti ve výši 5 % z příjmů z podílu na zisku, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních nepřímých nákladů je nižší.

Přeměny a podnikové transakce

Negativní daňové dopady mohou mít operace související s přeměnami společností. Obecně platí, že

přeměny společností (fúze, sloučení, rozdělení) jsou daňově neutrální, ale to pouze při splnění předpokladů uvedených v zákoně o dani z příjmu. V takových případech lze doporučit auditorům vyžádat si stanoviska daňových poradců, kteří provázeli společností při fúzi, a to z pohledu daňové neutrality provedené fúze.

DPH

V neposlední řadě je při auditu koncernových podniků nutné zabývat se otázkou správného nastavení režimu odvádění daně z přidané hodnoty. Z praxe mohou potvrdit, že většina transakcí mezi koncernovými podniky je z pohledu DPH nastavena správně a nevznikají žádné chyby. Je však třeba upozornit na to, že pokud vznikne chyba v nastavení, bývá tato chyba významná, někdy tak fatální, že může mít za následek likvidaci veškerého zisku dosaženého společností či koncernem. Z tohoto důvodu doporučuji věnovat při auditech pozornost i správnému nastavení transakcí mezi podniky v koncernu z hlediska daně z přidané hodnoty.

Zahraniční daňové doměrky koncernového podniku ve skupině

Riziko správně či chybně stanovené transferové ceny mezi dvěma koncernovými podniky je nutné zvažovat nejen z pohledu českého subjektu, ale i z pohledu subjektu zahraničního. Úskalí hrozí v případě, že v České republice riziko daňové doměrky neexistuje nebo je minimální z toho důvodu, že transferová cena je stanovena právě ve prospěch České republiky a jsou zde vykazovány dostatečné či větší zisky. V případě doměrků z druhého státu totiž může vzniknout dodatečný požadavek na vrácení již zaplacené daně. Většinou je pak situace o to komplikovanější, že



daňová kontrola v jiném státě je prováděna po uplynutí promlčecí doby v České republice, což může platit například v Německu. Požadavek na dodatečné vrácení daně pak bývá ze strany správce daně velmi pečlivě kontrolován a obvykle představuje nutnost předložit dokumentaci k této ceně. Pokud taková dokumentace neexistuje a nebyla předložena ani ve druhém státě, může se stát, že správce daně v České republice požadavek na vrácení daně neuzná, a z tohoto důvodu bude daň ze stejného příjmu fakticky zaplacená dvakrát.

Ivan Fučík

Ing. Ivan Fučík je daňovým poradcem, auditorem a partnerem společnosti Fučík & partneři, s.r.o. K jeho specializacím patří mezinárodní daňové plánování, uplatnění smluv o zamezení dvojího zdanění a problematika transferových cen. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze. Získal zkušenosti několikaletou praxí u poradenských společností působících v rámci „velké čtyřky“. Více než jeden a půl roku působil jejich prostřednictvím v zahraničí a přes rok a půl v pozici partnera. Je členem sekce Komory daňových poradců pro oblast zdanění právnických osob.

Rozhovor s Ladislavem Slaníkem, ředitelem odboru cenných papírů a regulovaných trhů České národní banky

Dohled nad aplikací IFRS v účetních závěrkách kótovaných společností

Konsolidace a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jsou svým způsobem spojené nádoby, což je v České republice nejvíce patrné u emitentů kótovaných cenných papírů. Ti mají povinnost sestavovat své účetní závěrky v souladu s IFRS, přičemž jde většinou o účetní závěrky konsolidované. Dohled nad plněním povinností emitentů má ve své kompetenci Odbor cenných papírů a regulovaných trhů, který je součástí Sekce licenčních a sankčních řízení České národní banky (ČNB). S ředitelem tohoto odboru je následující rozhovor.

Emitent cenných papírů má podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, povinnost nejpozději do 4 měsíců po skončení účetního období předložit České národní bance výroční zprávu s (konsolidovanou) účetní závěrkou ověřenou auditorem. U většiny emitentů to bývá do konce dubna. Kolik emitentů je nyní pod dohledem ČNB a jak se vyvíjí jejich počet za poslední roky?

Počet emitentů cenných papírů kótovaných na regulovaném trhu v ČR byl až do minulého roku po několik let poměrně stabilní a pohyboval se kolem 60 až 70 subjektů. V poslední době lze pozorovat trend výrazného nárůstu počtu emitentů, a to zejména v důsledku novely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a s ní souvisejícího hromadného vstupu tzv. základních investičních fondů na regulovaný trh. V současné době tedy počet emitentů kótovaných cenných papírů dosahuje téměř stovky.



Ing. Ladislav Slaník vystudoval Fakultu financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze, kde ukončil inženýrské studium v oboru finance v roce 2001. Téhož roku nastoupil do Komise pro cenné papíry, kde pracoval v odboru emisí cenných papírů a od roku 2004 zastával funkci vedoucího oddělení nabídek převzetí. V dubnu 2006 přešel v rámci procesu integrace dohledu nad finančním trhem do České národní banky jako ředitel Odboru emisí cenných papírů. Od roku 2008 pak vykonává funkci ředitele Odboru cenných papírů a regulovaných trhů Sekce licenčních a sankčních řízení, jehož jednou z hlavních oblastí činnosti je dohled nad plněním informačních povinností emitentů kótovaných cenných papírů.

Ne všichni tito emitenti jsou však předmětem komplexního dohledu ze strany ČNB co do obsahu výročních zpráv a účetních závěrek (úroveň dohledu závisí na sídle emitenta, druhu kótovaného cenného papíru a v případě dluhopisů dále na jejich nominální hodnotě). V obecné rovině lze říci, že nejvyšší intenzita dohledu směřuje na české emitenty kótovaných akcií a dluhopisů s nominální hodnotou pod 100 tisíc eur na jeden dluhopis. Takových emitentů

je nyní 68 včetně 27 zmíněných základních investičních fondů.

Dohled nad plněním povinností emitenta má odbor, který řídíte. Co je jeho náplní ve vztahu k emitentům? Kolik čítá pracovníků, kteří se na dohledu podílejí?

Odbor cenných papírů a regulovaných trhů prostřednictvím referátu emisí cenných papírů zejména vede správné řízení v oblasti emisí cenných papírů (tj. řízení o schválení dokumentů při veřejné nabídce/kotaci investičních cenných papírů) a vykonává dohled nad dodržováním předpisů v oblasti emisí cenných papírů, veřejných nabídek cenných papírů a informačních povinností emitentů kótovaných cenných papírů, včetně dohledu nad řádnou aplikací IFRS.

Odbor má v současnosti celkem 12 zaměstnanců vedených ředitelem a je rozdělen do dvou referátů. Zmíněný referát emisí cenných papírů má 6 zaměstnanců.

Jakými nástroji ČNB kontroluje, zda je zveřejněná účetní závěrka sestavena v souladu s IFRS a byly uplatněny všechny tyto standardy? Je každá účetní závěrka podrobena kontrole, nebo dochází k výběru vzorku?

ČNB při kontrole souladu účetní závěrky s IFRS vychází kromě vlastních zkušeností pracovníků odboru ze zkušeností ostatních evropských dohledových orgánů. Informace čerpáme z databáze rozhodnutí přístupné dohledovým orgánům prostřednictvím Evropského orgánu pro cenné papíry a trhy (European Securities and Markets Authority – ESMA), případně z individuálního projednání problematických otázek v rámci příslušné pracovní podskupiny ESMA (European Enforcers Co-ordination Sessions – EECS). ČNB má v případě potřeby možnost se prostřednictvím pracovní skupiny ESMA EECS obrátit i na členy Rady pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB) a Výbor pro interpretace IFRS (IFRS Interpretations Committee), kteří se účastní jednání ESMA EECS dvakrát ročně.

Kontrola správné aplikace IFRS probíhá ve dvou úrovních. Všichni emitenti jsou v rámci standardní kontroly plnění periodických informačních povinností dle zákona o podnikání na kapitálovém trhu podrobena elementární kontrole náležitostí z pohledu IFRS. Druhá úroveň potom představuje podrobnou kontrolu aplikace IFRS. ČNB nemá kapacity na podrobný přezkum účetních závěrek sestavených podle IFRS všech kótovaných emitentů a postupuje proto stejně jako většina ostatních evropských orgánů dohledu tak, že každoročně vybírá vzorek účetních závěrek k podrobné kontrole na základě rizikově orientovaného výběru. Zaměstnanci odboru cenných papírů a regulovaných trhů mají podrobné znalosti o jednotlivých emitentech z titulu standardního dohledu plnění

informačních povinností, a jsou tedy schopni identifikovat potenciálně problematické emitenty. Z hlediska delšího časového horizontu se pak rovněž přihlíží k tomu, aby podrobnému přezkumu IFRS závěrek byli postupně podrobena všichni emitenti. Ročně se věnujeme podrobnému přezkumu aplikace IFRS u cca 5–6 subjektů.

Mají emitenti problémy s používáním IFRS? Jaké jsou Vaše zkušenosti z dohledu v posledních letech? V čem případně spočívají nedostatky a jakých účetních oblastí se týkají? Má ČNB nějaké porovnání v této oblasti s ostatními evropskými zeměmi?

Nelze generalizovat, nicméně myslím, že existuje určitá korelace mezi velikostí emitenta (popř. auditora) a kvalitou účetní závěrky. Závažnější nedostatky obvykle nacházíme u menších společností (resp. menších auditorských společností, příp. auditorů-OSVČ).

Samozřejmě je potřeba brát v potaz zaměření prověrky ČNB ve vztahu k IFRS závěrkám. ČNB neprovádí druhý audit a ve vztahu k informačním povinnostem emitentů standardně nevyužívá možnosti dohledu na místě. Smyslem kontroly aplikace IFRS ze strany ČNB je zejména zajistit, aby investoři (čili prioritní uživatelé účetních závěrek z pohledu ČNB) dostali všechny relevantní informace, které dle IFRS dostat mají, a aby na jejich základě mohli činit svá investiční rozhodnutí. A lze říci, že v této oblasti spatřujeme mnoho nedostatků. Za nejčastější nedostatky považujeme zejména nedostatečná zveřejnění (disclosures), nedostatečné reflektování nových standardů, příp. relevantních výkladových stanovisek ze strany ESMA, vymezení konsolidačního celku, segmentový reporting dle IFRS 8, problémy s prováděním impairment testů, příliš obecné formulace účetních politik (bez důrazu na konkrétní realie emitenta) atd.

Zaměstnanci odboru se pravidelně zúčastňují jednání pracovní podskupiny ESMA EECS, kde se na evropské úrovni probírají problémy s vynucováním



správné aplikace IFRS. Smyslem těchto setkání je jednak společné řešení daného problému a v konečném důsledku také zajištění toho, aby bylo v rámci celé EU postupováno v případě vynuovení aplikace IFRS shodně. Vybraná rozhodnutí národních dohledových orgánů jsou posléze pravidelně zveřejňována a jejich závěry by měly být emitenty, resp. auditory, aplikovány. ESMA zveřejňuje i agregované celoevropské údaje o aktivitách evropských dohledových orgánů v oblasti vynuovení aplikace IFRS. Závažnost a druh nedostatků zjištěných u českých emitentů dle naší zkušenosti zhruba odpovídá celoevropskému průměru.

Zabývá se ČNB identifikací konsolidačního celku, tj. zda konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny ovládané subjekty a žádný relevantní subjekt nebyl z konsolidace vyloučen?

ČNB se identifikací konsolidačního celku věnuje. Zpravidla to však bývá pouze u vybraného vzorku posuzovaných IFRS závěrek a zároveň jen pokud z účetní závěrky či z ostatních indicií vyplývá opodstatněné podezření, že složení konsolidačního celku neodpovídá požadavkům IFRS.

Jestliže existují pochybnosti o správném vykazování a použití IFRS, provádí ČNB vlastní místní šetření u emitenta, nebo jen dotazování?

ČNB místní šetření u emitentů v rámci dohledu nad aplikací IFRS dosud neprovedla. V návaznosti na výzvu ČNB k odstranění nedostatků v IFRS závěrce však obvykle dochází k osobním setkáním s představiteli emitenta či jeho auditory.

Je-li emitentovi vytýkán určitý nedostatek ve zpracování účetní závěrky z hlediska použití IFRS, komunikuje ČNB výhradně s emitentem, nebo může do řešení vstoupit i komunikace s auditorem emitenta?

Standardně postupujeme tak, že pokud identifikujeme významné nedostatky v účetní závěrce, potom jsou tyto projednány oficiální cestou přímo s emitentem. V závislosti na míře závažnosti se jedná buď o upozornění do budoucna, žádost o vysvětlení nebo v případě zásadních nedostatků přichází v úvahu výzva k odstranění nedostatku – čili k opravě chyby nebo k vydání nové účetní závěrky. Jelikož emitent obvykle konzultuje výzvu ČNB se svým auditorem, je trojstranná komunikace mezi ČNB, emitentem a auditorem zcela obvyklá.

Lze uvážit situaci, kdy si je emitent nejistý v použití IFRS a obrátí se na ČNB se žádostí o konzultaci při nastavování vhodné metodiky?

Samozřejmě to možné je a rozhodně je to pro všechny zúčastněné elegantnější varianta než ex-post oprava účetní závěrky. V minulosti jsme několik obdobných dotazů již řešili. Těto možnosti by však mělo být využíváno

jen v závažných a výjimečných případech, není totiž v našich silách řešit větší počet dotazů. Je také třeba mít na paměti, že úkolem ČNB není jakýmkoliv způsobem „předschvalovat“ účetní závěrky, odpovědnost za jejich obsah zůstává na emitentovi/auditorovi.

V říjnu 2015 vydala ESMA prohlášení, v němž stanovila tři klíčové oblasti účetních závěrek za rok 2015, jež by měly být předmětem bližšího zájmu ze strany dohledu. Jde o dopad vývoje finančního trhu na účetní závěrky, výkaz peněžních toků a stanovení reálné hodnoty nefinančních aktiv. Jak na takové prohlášení reaguje ČNB a výkon dohledu?

ESMA vyhláší společné priority ve vztahu k vynuovení IFRS v účetních závěrkách již několik let. ČNB tyto priority bere za své a v rámci každoročního vzorku kontrolovaných subjektů jim věnuje zvláštní pozornost.

Emitentům a jejich auditorům bych velmi doporučil tyto každoročně vyhlášené priority sledovat a věnovat jim zvýšenou pozornost při sestavování, resp. auditu účetní závěrky.

Výroční zpráva obsahující účetní závěrku je ČNB zasílána ve formátu PDF. Uvítala by ČNB nějaký standardizovaný formát účetního výkaznictví, jako je např. ve světě používané XBRL, pro který IASB vytváří i taxonomii? Jaký lze očekávat vývoj v oblasti dohledu nad informačními povinnostmi emitentů?

Na úrovni ESMA probíhají konzultace ohledně možného přechodu na formát XBRL při přípravě ročních finančních zpráv (účetních závěrek) emitentů kótovaných cenných papírů od roku 2020. ČNB žádá vlastní aktivity směrem k unifikovanému formátu účetních závěrek emitentů kótovaných cenných papírů nevyvíjí.

Rozhovor vedl Libor Vašek





Test: Konsolidace

1. **Novela zákona o účetnictví účinná od roku 2016 pozměnila limity pro povinné zpracování konsolidované účetní závěrky:**
 - a) ano, zvýšila je.
 - b) ano, snížila je.
 - c) ne
2. **Koncept ovládání uplatňovaný v IFRS ve srovnání s konceptem ovládáním upraveným v české legislativě:**
 - a) je shodný a povede vždy ke stejnému vymezení konsolidačního celku.
 - b) není shodný a může vést k odlišnému vymezení konsolidačního celku.
3. **Pokud musí účetní jednotka za rok 2016 sestavit dle novelizovaných českých účetních předpisů první konsolidovanou účetní závěrku, stává se jejím východiskem:**
 - a) počátek roku 2015, neboť součástí účetní závěrky musí být dle obecně platných ustanovení taktéž informace za srovnatelné období.
 - b) počátek roku 2016, neboť povinnost je dána od roku 2016 a účetní předpisy v přechodných ustanoveních poskytují výjimku do první konsolidované účetní závěrky srovnatelné období nezahrnovat.
 - c) počátek roku 2015, resp. 2016, přičemž rozhodnutí přenášejí účetní předpisy na účetní jednotku.
4. **K 1. 3. 2016 podnik M koupil 60% podíl na základním kapitálu podniku D za 800 tis. Kč. K datu akvizice reálná hodnota čistých aktiv podniku D činila 900 tis. Kč. V jaké výši ocenění podnik M goodwill (konsolidační rozdíl) k datu akvizice?**
 - a) 260 tis. Kč
 - b) 320 tis. Kč
 - c) 360 tis. Kč
 - d) 460 tis. Kč
5. **K 1. 2. 2016 podnik M koupil 80% podíl v podniku D za 800 tis. Kč. K datu akvizice reálná hodnota čistých aktiv podniku D činila 900 tis. Kč. Výsledek hospodaření podniku D za celý rok 2016 činil 200 tis. Kč, za leden 2016 činil 20 tis. Kč. V jaké výši vykáže podnik M nekontrolní (menšinové) podíly v konsolidované účetní závěre sestavené k 31. prosinci 2016?**
 - a) 180 tis. Kč
 - b) 184 tis. Kč
 - c) 216 tis. Kč
 - d) 220 tis. Kč
6. **Je-li výsledek hospodaření dceřiného podniku vstupujícího do konsolidace před úpravou o vnitroskupinové transakce 480 tis. Kč a během účetního období 80% dceřiný podnik prodal mateřskému podniku zboží za 120 tis. Kč s marží 20 tis. Kč, kolik činí zisk dceřiného podniku přiřaditelný v konsolidaci mateřskému podniku, víte-li zároveň, že mateřský podnik zboží k rozvahovému dni stále eviduje?**
 - a) 480 tis. Kč
 - b) 460 tis. Kč
 - c) 384 tis. Kč
 - d) 368 tis. Kč
7. **Při ztrátě ovládání a zaúčtování prodeje dceřiného podniku, goodwill (konsolidační rozdíl) identifikovaný a oceněný při akvizici dceřiného podniku ve své hodnotě:**
 - a) nemá na celkový výsledek z prodeje žádný vliv.
 - b) celkový výsledek z prodeje zvyšuje.
 - c) celkový výsledek z prodeje snižuje.
8. **K okamžiku prodeje dceřiného podniku musí být sestavena mezitímní účetní závěrka zobrazující výsledek z prodeje:**
 - a) ano
 - b) ne
9. **Mezi tři klíčové oblasti účetních závěrek za rok 2015 sestavených dle IFRS, kterým by měla jak účetní jednotka, tak auditor věnovat zvýšenou pozornost, zahrnuje ESMA ve svém podzimním prohlášení výkaz peněžních toků:**
 - a) ano
 - b) ne
10. **Je povinností auditora ověřit při auditu účetní závěrky správnost vypočtené daně z příjmu (ze zisku) účetní jednotky?**
 - a) ano
 - b) ne

Test připravil Libor Vašek

Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích

Každý, kdo se pohybuje v oblasti účetnictví nebo daní, dobře ví, že vazba obou těchto disciplín na obchodní právo vždy byla a stále je velmi silná. Zákon o obchodních korporacích, který vstoupil v účinnost dne 1. ledna 2014, přinesl některé novinky, které se promítají do účetnictví a účetního výkaznictví, a nelze pominout ani daňové souvislosti. O tento průnik obchodního, účetního a daňového práva se autoři pokusili ve čtrnácti kapitolách této publikace nevelké rozsahem, zato hutné obsahem.

Úvodní kapitola **vymezuje obchodní korporace** jako právnické osoby. Z nich pak podrobněji charakterizuje osobní společnosti (veřejnou obchodní a komanditní společnost) a kapitálové společnosti (společnost s ručením omezeným a akciovou společnost), které jsou zároveň účetními jednotkami, a proto se na ně vztahují povinnosti vyplývající ze zákona o účetnictví. Druhá kapitola se zabývá **vznikem kapitálové společnosti**. Vysvětluje chronologii jejího založení a vzniku, formální náležitosti zápisu společnosti do obchodního rejstříku, peněžitě a nepeněžitě vložené vklady společníků včetně jejich oceňování ve vazbě na základní kapitál společnosti až po ukázkou zahajovací rozvahy sestavené ke dni vzniku obchodní korporace. Závěr kapitoly je věnován daňovým souvislostem nepeněžitých vkladů a jejich vlivu jak na daň z příjmů a DPH, tak na daň z nabytí nemovitých věcí. S nepeněžitými vklady, které musí být oceněny znalcem, souvisí i odložená daň, na jejíž vykázaní se při vzniku společnosti často zapomíná. Kapitulu uzavírá souhrnný příklad vzniku obchodní korporace se všemi účetními i daňovými dopady.

Účetní závěrkou obchodních korporací a jejími druhy (individuální, konsolidovaná, řádná, mimořádná, mezitímní) se zabývá třetí kapitola. Aktuálně zmiňuje novou kategorii účetnictví, která nabyla účinnosti 1. ledna 2016 a která uvádí novou kategorizaci účetních jednotek (mikro, malé, střední a velké) a účetních skupin (malé, střední a velké) ve vazbě na překročení dvou ze tří stanovených kritérií (souhrn aktiv netto, obchodní obrát a průměrný počet zaměstnanců). Od zařazení do příslušné kategorie se pak odvíjí povinný obsah účetní závěrky včetně následných povinností (vypracování výroční zprávy, ověření auditorem a způsob i termíny zveřejnění). V souvislosti s účetní závěrkou je důležité věnovat pozornost událostem po rozvahovém dni a také sankcím udělovaným za neplnění zákonných povinností, včetně odpovědnosti statutárního orgánu postupovat s péčí řádného hospodáře. Uživatelům účetních závěrek je určena zpráva auditora s uvedením výroku, který stanoví, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční situace účetní jednotky.

Čtvrtá kapitola vysvětluje pravidla a postup účtování při **rozdělování zisku** v kapitálové společnosti. Zákon o obchodních korporacích stanoví podmínky, za jakých je možné zisk rozdělit mezi společníky a naopak jaká existují omezení, při nichž zisk nemůže být vyplacen. Kapitola zmiňuje i vliv judikatury Nejvyššího soudu na rozdělení zisku. Statutární orgán, který předkládá valné hromadě návrh na rozdělení zisku, musí svůj návrh řádně zdůvodnit. Výplata podílů na zisku podléhá za určitých podmínek zdanění srážkovou daní, pokud se nejedná o případy, kdy je výplata od srážkové daně osvobozena. Uvedeny jsou zde příklady testování podmínek pro výplatu podílů na zisku a způsob účtování.

Navazující pátá kapitola úzce souvisí s výplatou podílů na zisku, neboť uvádí možnost výplaty **zálohy na podíl na zisku**, což je novinka v obchodním právu; starý obchodní zákoník u kapitálových společností tuto možnost nepřipouštěl. Zálohu na podíl na zisku lze vyplatit na základě mezitímní účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že české účetní předpisy jsou v souvislosti s pravidly sestavování této účetní závěrky velmi skoupé, uvádějí autoři možnost inspirovat se interpretací Národní účetní rady I-31 – Mezitímní účetní výkaznictví, jejímž cílem je objasnit požadavky vztahující se na mezitímní účetní závěrku. Nicméně ze zákona nevyplývá ani požadavek na to, jak stará má být mezitímní účetní závěrka sestavená za účelem výplaty záloh podílů na zisku, ani povinnost jejího ověření auditorem. Po schválení řádné účetní závěrky je třeba vyplacené zálohy zúčtovat a mít na paměti, že vyplacená záloha je vratná, pokud nejsou splněny zákonné podmínky pro výplatu podílů na zisku. Z hlediska daňového podléhá výplata zálohy stejným pravidlům jako výplata podílů na zisku. Závěrečný souhrnný příklad uvádí možnost řešení výplaty záloh na podíl na zisku u vyplácející společnosti i u příjemce zálohy (je-li účetní jednotkou).

Šestá kapitola se věnuje podmínkám **příplatků do ostatních kapitálových fondů** u společností s ručením omezeným, jejichž účelem je v případě nutnosti společnost kapitálově posílit. Příplatek mimo základní kapitál může být povinný či dobrovolný. Forma povinného příplatku smí být pouze peněžitá, dobrovolný příplatek může mít i nepeněžitou formu věci ocenitelné peněží a sloužící k potřebě společnosti (nutnost ocenění znalcem). Kapitola uvádí několik příkladů poskytnutí peněžního i nepeněžního příplatku, včetně způsobu účtování. Valná hromada může rozhodnout o vrácení povinného i dobrovolného příplatku společníkům v rozsahu, v jakém převyšuje případnou ztrátu společnosti. V závěru kapitoly je zmíněna situace příplatku u akciových společností, kterou zákon neřeší, ale ani nevyklučuje.

Případ, kdy se v účetnictví používá účet **Jiného výsledku hospodaření**, rozebírá sedmá kapitola. Jedná se o účtování do vlastního kapitálu v případě opravy chyb, změny metody nebo účtování o odložené dani prvním rokem. Jak opravu chyb, tak změnu účetních metod je třeba vnímat i v návaznosti na daně, zajímavá je pak zejména úvaha o daňových souvislostech, které může mít toto účtování do vlastního kapitálu pro test nízké kapitalizace.

Další dvě kapitoly jsou věnovány **operacím se základním kapitálem**; jeho zvýšení (osmá kapitola) a snížení (devátá kapitola) jak ve společnosti s ručením omezeným, tak v akciové společnosti. Jsou zde popsány možné důvody změny výše základního kapitálu, způsoby jeho zvýšení či snížení i to, jak tyto změny zúčtovat. Navazující desátá kapitola popisuje situace, kdy akciová společnost nabývá **vlastní akcie**. V ní se čtenář dozví, jak s nimi naložit a jak případné držení vlastních akcií ovlivňuje výplatu podílů na zisku.

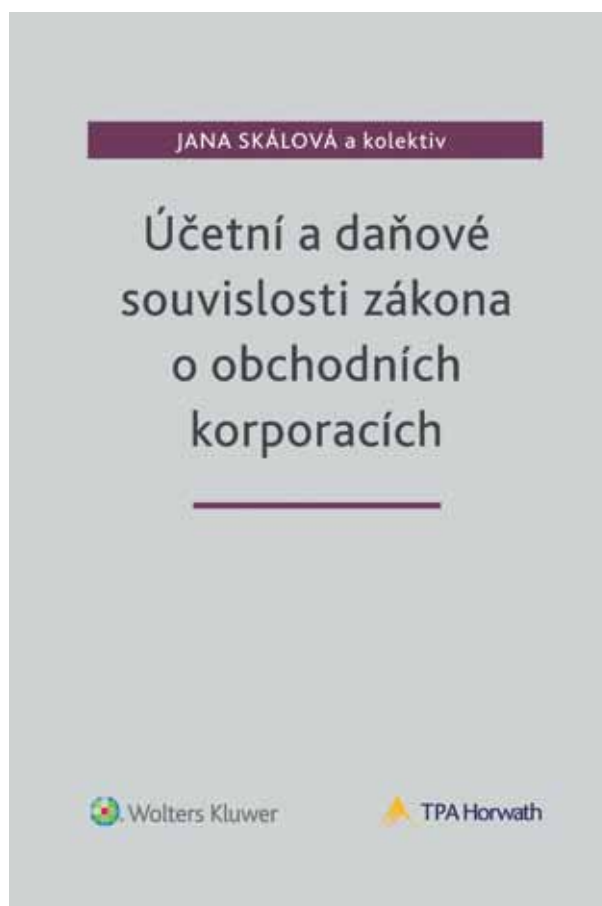
Vypořádacímu podílu u společnosti s ručením omezeným se věnuje jedenáctá kapitola. Uvádí příklady zániku účasti společníka ve společnosti a s tím související vznik nároku na vypořádací podíl. Jeho výši lze stanovit buď podle zákona o obchodních korporacích, nebo podle společenské smlouvy. Úprava výše a způsobu stanovení vypořádacího podílu ve společenské smlouvě se doporučuje zejména proto, že zákon tuto problematiku zcela jasně nedefinuje a lze se tak vyhnout případným soudním sporům. Ostatně o tom svědčí i uvedená judikatura. V závěru kapitoly jsou uvedeny příklady popisující způsoby účtování vypořádacího podílu a pravidla jeho zdanění. **Zveřejňování informací o vlastním kapitálu** rozebírá dvanáctá kapitola. Vzhledem k tomu, že české předpisy tuto povinnost upravují velmi stručně, lze se inspirovat interpretací Národní účetní rady NI-53-Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu. Způsob a forma sestavování tohoto výkazu je zde demonstrována na příkladech.

Závěrečné dvě kapitoly ukazují pohled na obchodní korporaci z „druhé strany“. Třináctá kapitola nastiňuje **pohled společníka na účast v obchodní korporaci**. Je zde definován podíl, způsob jeho nabytí, stanovení nabývací ceny a možnosti přecenění k datu účetní závěrky. Podíl na likvidačním zůstatku a jeho zdanění tuto krátkou kapitolu zakončuje. Tematicky navazující poslední kapitola je věnována **daňovým souvislostem podílu u fyzické osoby** a možným způsobům jeho nabytí. Vysvětluje metodiku výpočtu srážkové daně a případy osvobození od daně z příjmů fyzických osob. V závěru kapitoly je popsán prodej obchodního podílu a cenných papírů včetně pravidel pro jejich zdanění či osvobození od daně.

Z uvedeného obsahu je zřejmé, že publikace poskytuje zajímavý pohled na souvislost mezi zákonem o obchodních korporacích, účtováním a zdaňováním transakcí upravených obchodním právem. Jak uvádí vedoucí

autorského kolektivu v předmluvě – nejde o vyčerpávající právní informace, vybrané jsou jen ty, které mají návaznost na účetnictví a daně. Ostatně za každou kapitolou je uvedena navazující literatura, kde mohou zájemci najít podrobnější informace. V příloze č. 1 je uvedeno uspořádání a označování položek rozvahy ve formátu platném od roku 2016 a v příloze č. 2 účtový rozvrh používaný v publikaci. Ten však nepostihl změny v účetnictví platné od roku 2016, což je snad jediná „vada na kráse“ této publikace. Na druhou stranu transakce v oblastech, které byly v účetnictví v tomto roce zrušeny (mimořádné položky) či byl změněn způsob jejich účtování (změna stavu zásob a aktivace), se zde prakticky nevyskytují. Publikace je bezesporu užitečným zdrojem informací pro všechny manažery, ekonomy, právníky, auditory či daňové poradce, ale i pro studenty středních odborných a vysokých škol ekonomického zaměření.

Libuše Müllerová



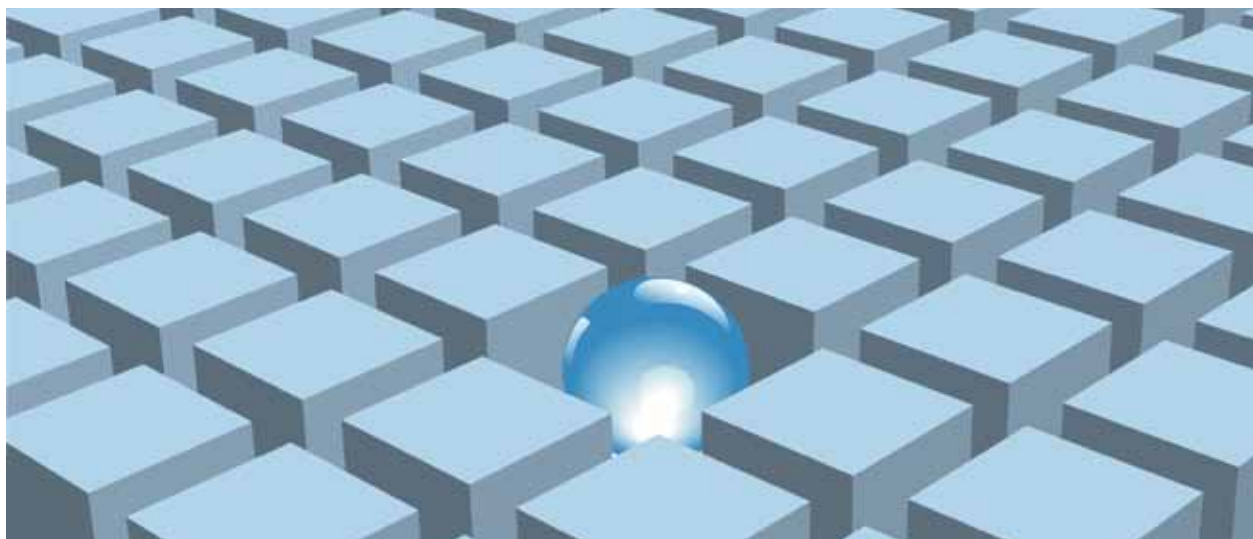
Název: *Účetní a daňové souvislosti zákona o obchodních korporacích*

Autoři: *Jana Skálová a kolektiv*

Vydal: *Wolters Kluwer, Praha 2015*

Počet stran: *175*

ISBN *978-80-7478-971-7*



Co najdete v e-příloze č. 3/2016

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Z koordinačního výboru pro daně

• Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů
Počínaje rokem 2014 nastala v zákoně o daních z příjmů jedna ze zásadních systémových změn spočívající v přesunu daně dědické a darovací pod daň z příjmů. Cílem příspěvku z koordinačního výboru pro daně, který najdete v e-příloze, je nastínit problémy, které

souvisejí s problematikou přesunutí daně dědické a darovací pod daň z příjmů, resp. s bezúplatnými příjmy.

Právo

- Soudy po změně občanského zákoníku rozhodují protichůdně
- Penále je trest, rozhodl Nejvyšší správní soud

Zaznamenali jsme

- Auditorské obezličky
Ekonom Miroslav Zámečník se ve svém Focusu v týdeníku Euro zamýšlí nad odměnami za povinný audit.
- Na čem vydělávají auditři
Nejvíce za auditorské služby platí ČEZ a Agrofert
Auditorské služby a výše odměn statutárních auditorů jsou hlavním tématem letošního 11. čísla časopisu Euro, které vyšlo

14. března 2016. Úplné znění tohoto článku najdete v e-příloze č. 3/2016.

- Podniky čeká jednodušší účetnictví. Ulehčí se hlavně malým jednotkám
- Sníží se díky novele náklady malých firem?
- Poslanci schválili zákon o zadávání zakázek. Podpoří korupci, tvrdí TOP 09
- Nový zákon má vše zjednodušit. Starostové ale mají výhrady
- Založení „eseróčka“ bude levnější, náklady mají klesnout na 100 eur
- Audit v Městské nemocnici Ostrava odhalil vážné nedostatky
- Policie prověří další zakázky nemocnice
- Forenzní audit nemocnice odhalil závažné nedostatky

-kv-