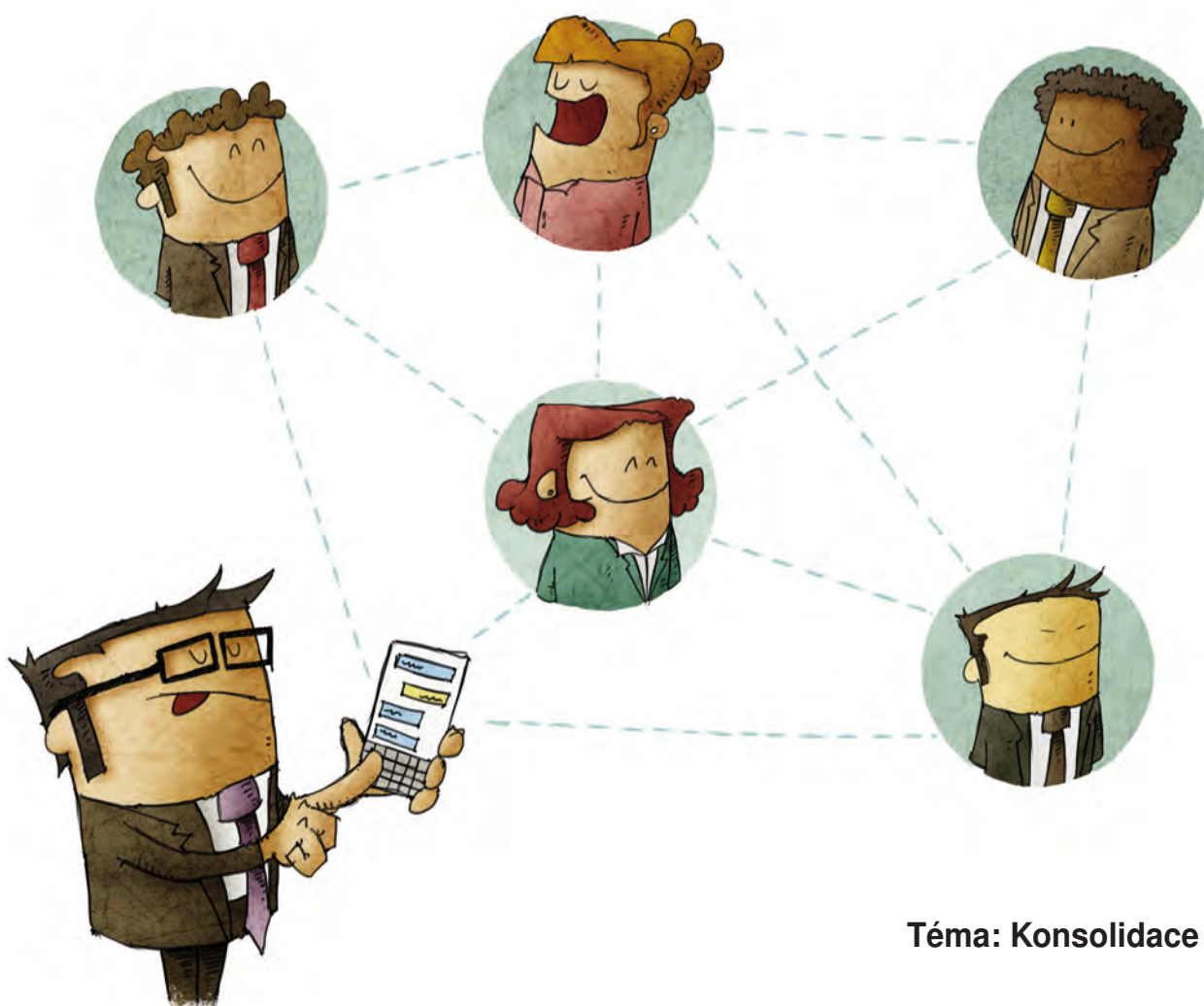


# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 4/2023



Téma: Konsolidace

aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Oprava tiskové chyby .....	2
Schůzka zástupců KA ČR a RVDA .....	2
Nedostatky ve výročních zprávách investičních společností a fondů .....	3
Noví auditoři složili v březnu slib .....	3
Vybíráme z jednání odborných výborů Komory auditorů ČR.....	4
Setkání prezidia KA ČR se studenty VŠE v Praze .....	4
Zástupci profesních komor jednali se členy vlády .....	4
Zapište si do diářů: konference „Jste připraveni na ESG?“ .....	5
Ze zahraničí.....	5

### TÉMA ČÍSLA – KONSOLIDACE

Editorial ( <i>Libor Vašek</i> ).....	6
Etika přijetí zakázky na audit konsolidované účetní závěrky – vybrané problémy ( <i>Vladimír Zelenka</i> ) .....	7
Které jednotky zahrnout do konsolidované účetní závěrky a jak? ( <i>Marie Zelenková</i> ) .....	11
Konsolidace komplexních skupin – vybrané problémy ( <i>Petra Dvořáková, Libor Vašek</i> ).....	18
Konsolidovaná účetní závěrka v interpretacích Národní účetní rady ( <i>Alice Šrámková</i> ) .....	24
Základní postupy v rámci auditu účetní závěrky skupiny ( <i>Michal Šindelář</i> ).....	29
Test: Konsolidace ( <i>Libor Vašek</i> ).....	34

### NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období.....	9, 15, 23, 27, 31
<i>Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu</i> Dotace z programu podpory na zvýšené náklady na zemní plyn a elektřinu v důsledku mimořádně prudkého růstu jejich cen.....	35

Toto číslo vyšlo **3. 5. 2023**

## Zamyšlení nad vývojem profese



Zdeněk Grygar

Navazuji na úvodník mého předchůdce Tomáše Brumovského, který v loňském čísle 4 časopisu Auditor podrobně informoval o činnosti výboru pro správu profese. Zabýval se hlavními úkoly výboru, mezi které patří zejména členská evidence auditorů, asistentů auditora a auditorských společností včetně evidence členských příspěvků auditorů a auditorských společností, pojištění auditorů, organizace slibu nových auditorů a setkávání auditorů s členy volených orgánů Komory auditorů ČR.

Chtěl bych upozornit na některá fakta, která ze správy profese vyplývají v delších časových souvislostech, a na to, jaký vývoj bylo možno v posledních cca 10 až 20 letech v této oblasti vyzorovat.

Vývoj auditorské profese je od roku 2010 charakterizován postupným snižováním počtu auditorů a auditorských společností, zvyšováním objemu auditorských zakázek vyjádřených tržbami, stárnutím členské základny, koncentrací auditorů v pražské aglomeraci a výraznějším zapojením auditorů jako zaměstnanců auditorských společností oproti podnikání auditorů jako OSVČ.

V roce 2010 registrovala komora celkem 1 336 auditorů a 351 auditorských společností. Ke konci roku 2022 bylo evidováno 1 133 auditorů a 325 auditorských společností. K datu uzávěrky tohoto čísla tento počet dále klesl na 1 076 auditorů a 318 auditorských společností.

Na snížení počtu auditorů (o 260) se z 88 % podílil snížení ve skupině auditorů – OSVČ a z 12 % snížení ve skupině auditorů – zaměstnanců auditorských

společností. Počet auditorských společností od roku 2010 klesl o 33.

Auditorský trh měřený tržbami z prodeje auditorských služeb v České republice ve sledovaném období výrazně vzrostl. V roce 2000 dosáhl objemu 2,211 miliardy Kč, v roce 2010 objemu 3,953 miliardy Kč a v roce 2021 (poslední data známá komoře) dosáhl objemu 4,668 miliardy Kč. Objem tržeb byl v roce 2000 dosažen z 83,8 % realizací tržeb u auditorských společností a 16,2 % připadlo na tržby auditorů – OSVČ. V roce 2010 činil podíl auditorských společností 91,5 % a v roce 2021 již 94 %. Deset největších auditorských společností se podílelo v roce 2010 na tomto objemu tržeb ze 71,8 % a v roce 2021 již ze 76 %.

K zamyšlení je skutečnost, že auditorská obec stárne. Podle dohledaných údajů byl průměrný věk auditora v roce 2006 50 let, v roce 2014 více než 52 let, v roce 2022 necelých 53 let a v letošním roce činil již 53,8 let. Více než třetina všech auditorů v současné době jsou osoby starší 60 let. Průměrný věk auditorů – zaměstnanců auditorských společností k dnešnímu dni dosáhl 51,4 let a auditorů – OSVČ 58,3 let. Polovina auditorů – OSVČ jsou osoby starší 60 let.

V roce 2003 pracovalo v České republice jako OSVČ celkem 647 auditorů. Na konci března 2023 klesl jejich počet na 395. Auditorské zakázky této skupiny auditorů vyjádřené tržbami za auditorskou činnost postupně klesají. V roce 2000 realizovali auditori – OSVČ auditorské zakázky v objemu 350 milionů Kč a v roce 2021 v objemu 275,8 milionu Kč, tj. snížení o více než

20 %. Tento trend můžeme očekávat i do budoucna.

Z hlediska délky výkonu auditorské činnosti vykonává auditorskou profesi déle než 25 let 428 auditorů (40 %) a 101 z nich déle než 30 let.

V současné době více než polovina všech auditorů vykonává svoji auditorskou činnost na území hlavního města Prahy, přičemž téměř 40 % auditorů za výkonem své činnosti

do pražské aglomerace dojíždí z jiných krajů. Toto je „pražské specifikum“. V ostatních velkých městech není tato situace tak výrazná. Například v Brně vykonává auditorskou činnost 79 auditorů a dojíždí 4, v Ostravě pracuje 51 auditorů a dojíždí 11 a v Plzni pracuje stejný počet auditorů a stejný počet i bydlí.

Pokusil jsem se poukázat na některé tendence, které bylo možno

vysledovat z údajů, které má výbor pro správu profese k dispozici. Mým cílem nebylo tyto tendence hodnotit, ale uvedená fakta, podle mého názoru, mohou být základem pro diskusi v oblasti dalšího směřování komory.

**Zdeněk Grygar**

předseda Výboru pro správu profese KA ČR

## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Významným bodem jednání výkonného výboru dne 20. března 2023 byly novinky týkající se vzdělávacích akcí pro auditory.

Výkonný výbor schválil:

- personální složení výboru pro vnější vztahy,
- místo a předběžný program výjezdního zasedání volených orgánů KA ČR v říjnu 2023,
- aktualizaci směrnice B4 *Oběh účetních dokladů KA ČR*.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil *Zprávu Komory auditorů*

*ČR o výsledcích kontrol kvality Dozorčí komise za rok 2022,*

- a schválil další postup ve věci odměňování lektorů za školení s platností od 1. září 2023,
- a schválil návrh na doplnění *Organizačního řádu úřadu KA ČR* z důvodů elektronizace vzdělávacích akcí,
- a schválil další postup ve věci přípravy semináře pro auditory na téma *Anti Money Laundering (AML)* a vzal na vědomí:
- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–únor 2023,

- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informace o odeslané připomínce k nelegislativnímu materiálu *Antibyrokratický balíček II*,
- informace o slibu tří nových auditorů, který se uskutečnil 20. února,
- informace z legislativního monitoringu.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

### Oprava tiskové chyby

V tištěné verzi časopisu Auditor č. 3/2023 bylo na str. 2 v článku *Pomocné orgány KA ČR* omylem uvedeno jméno Martina Jirková Bočáková. Správně je Petra Jirková Bočáková. Za chybu se omlouváme.

-rr-

## Schůzka zástupců KA ČR a RVDA

V úterý 4. dubna 2023 se prezidium Komory auditorů ČR sešlo se zástupci Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) v jejím sídle ve Vodičkově ulici v Praze. V přátelské atmosféře řešili aktuální témata auditorské činnosti a její regulace. Hlavním tématem diskuze byla potenciální spolupráce RVDA a Public Company Accounting Oversight Board (US PCAOB), která otevírá možnost pro PCAOB provádět dohled nad auditory veřejně obchodovaných společností na kapitálovém trhu v USA. Zástupci komory v této souvislosti upozornili, že podpis smlouvy o dohledu PCAOB s RVDA

může významně ovlivnit výkon auditorské profese v ČR a české podnikatelské prostředí.

Dále se účastníci setkání dotkli i nového zákona o účetnictví a nezapomněli na témata spojená s vykazováním informací o udržitelnosti týkajících se vlivu podniku na životní prostředí, sociální oblasti a správy a řízení podniku (ESG – Environmental, Social and Governance).

**Milan Bláha**

první viceprezident KA ČR

## Nedostatky ve výročních zprávách investičních společností a fondů

Komora auditorů ČR obdržela 17. března 2023 dopis od České národní banky, ve kterém je uveden souhrn častých nedostatků ve výročních zprávách investičních společností a investičních fondů za kalendářní rok 2021 a účetní období končící v průběhu roku 2022 zjištěných při dohledové činnosti ČNB.

Kontrola ČNB se zaměřovala mimo jiné na dvě klíčové oblasti:

- informace ke klasifikaci, oceňování a vykazování finančních nástrojů v příloze v účetní závěrce dle Mezinárodních účetních standardů upravených přímo použitelnými předpisy Evropské unie o uplatňování mezinárodních účetních standardů (IFRS) v souladu s českou účetní legislativou a
- transparentní zveřejňování informací souvisejících s udržitelností Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/2088 ze dne 27. listopadu 2019 o zveřejňování informací souvisejících s udržitelností v odvětví finančních služeb a doplňujícího Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. června 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088.



V návaznosti na provedenou kontrolu výročních zpráv ČNB upozorňuje na zjištěné problematické oblasti s cílem zamezení jejich opakování ve výročních zprávách za rok 2022 a v dalších letech.

Dopis ČNB je auditorům přístupný v části webových stránek KA ČR určené Pro členy.

oddělení metodiky KA ČR

## Noví auditori složili v březnu slib

Dne 20. března 2023 se v sídle Komory auditorů ČR uskutečnil slib nových auditorů.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Nové auditorky přišly složit slib do rukou prezidenta Komory auditorů ČR Ladislava Mejzlíka, jak stanoví zákon.

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
SOBOTKOVÁ Barbora	2568	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
SEDLÁČKOVÁ Hana	2569	PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.
ZELENKOVÁ Alena	2570	Kreston A&CE Audit, s.r.o.

Blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

**Veronika Rojková**  
evidence auditorů KA ČR



## Vybíráme z jednání odborných výborů Komory auditorů ČR

### Výbor pro metodiku auditu

Členové výboru schválili finální verzi metodického pokynu k vyhotovení Zprávy auditora o dohodnutých postupech pro účely doložení statutu aktivního zemědělce (zveřejněno na webu na konci března). Dále také jednali o návrhu revize ISA 500 Důkazní informace, kterou připravil IAASB a předložil ke komentářům, či o dalších tématech seriálu Hugo a Sally.

### Podvýbor pro IFRS a finanční instituce

Členové podvýboru projednali informace z jednání s ČNB, které se týkalo zejména informací ke zprávě auditora podle §12e zákona o podnikání na kapitálovém trhu. Diskutovali výklad pojmu „mezibankovní trh“, a to v souvislosti s ustanovením zákona o účetnictví upravujícím přepočítání cizí měny (§ 24 odst. 9).

### Výbor pro veřejný sektor

Členové výboru připravují školení k přezkoumání hospodaření. Diskutovali také o možných tématech článků seriálu Hugo a Sally z oblasti veřejného sektoru.

### Výbor pro KPV

Členové výboru v rámci diskuze o možných tématech vzdělávacích kurzů rozhodli zařadit do nabídky vzdělávání cca od září 2023 školení zabývající se reformou účetnictví. Dále výbor projednával možnosti zajištění aktualizace stávajících e-learningových kurzů.

-VeL-

## Setkání prezidia KA ČR se studenty VŠE v Praze

V úterý 28. března 2023 se konalo v aule Rajske budovy Vysoké školy ekonomické v Praze setkání všech členů prezidia Komory auditorů ČR se studenty VŠE v Praze. Účelem setkání pod názvem *Proč je audit sexy?* bylo propagovat mezi studenty auditorskou profesi. První vystoupil prezident komory Ladislav Mejzlík, který zdůraznil společenský význam auditu a jeho roli při vytváření důvěry mezi podnikatelskými subjekty a institucemi veřejného sektoru. První viceprezident

Milan Bláha hovořil o kariérních možnostech, které auditorská profese nabízí. Viceprezidentka Hana Mužátková se zaměřila na ukázkou konkrétních příkladů z auditorské praxe. Součástí setkání byla i diskuze se studenty a odpovědi na otázky, které zaslali on-line. Celkem se akce zúčastnilo více než 120 studentů, kteří si v závěru zahráli on-line kvíz o věcné ceny.

**Ladislav Mejzlík**  
prezident Komory auditorů ČR



Vystoupení prvního viceprezidenta KA ČR Milana Bláhy.  
Foto: Jiří Vícha

## Zástupci profesních komor jednali se členy vlády

Digitalizace, soudní znalectví či zákon o lobbování. To je jen část témat, nad kterými se ve čtvrtek 13. dubna 2023 ve Strakově akademii sešli zástupci profesních komor se členy vlády v čele s premiérem Petrem Fialou. Za Komoru auditorů ČR se jednání zúčastnil prezident Ladislav Mejzlík a první viceprezident Milan Bláha. Jednalo se o druhé setkání této vlády se zástupci profesních komor.

Během jednání předseda vlády upozornil na důležitou roli, kterou v naší společnosti profesní komory zastávají. „Vaše výkonná a expertní činnost je nezbytnou a potřebnou součástí fungování státní a veřejné správy a zejména v řadě legislativních procesů plníte nezastupitelnou roli,“ zdůraznil Petr Fiala. Setkání se dále zúčastnili vicepremiér a ministr zdravotnictví Vlastimil Válek, ministr financí Zbyněk Stanjura, ministr

spravedlnosti Pavel Blažek a ministr pro legislativu a předseda Legislativní rady vlády Michal Šalomoun.

Zástupci komor byli na jednání informováni o aktuálním stavu projednávání regulace lobbingu. Nový zákon o lobbingu je právě v připomínkovém řízení. Vymezuje rozmezí běžných činností a lobování profesních komor a sociálních partnerů. Postupuje i agenda digitalizace, která je v kompetenci nově zřízené Digitální a informační agentury, jejíž zástupci byli rovněž přítomni

jednání a která by měla být hlavním hybatelem těchto změn.

V neformální diskusi po úvodní části jednání probírali zástupci profesních komor individuální témata, která se týkala daných profesí. Společným jmenovatelem této diskuse byly zejména záměry vlády v oblasti změn sazeb a zatřídění zboží a služeb do sazeb DPH či úprava výše plateb OSVČ na sociální a zdravotní pojištění.

-vk-



Foto: Úřad vlády ČR

## Zapište si do diářů: konference „Jste připraveni na ESG?“



Ve čtvrtek 1. června 2023 od 13 hodin pořádá Komora auditorů ČR ve spolupráci s Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze konferenci s názvem *Jste připraveni na ESG?* Přijďte zjistit, co znamená ESG a zpráva o udržitelnosti a jaká bude role auditora při jejím ověřování. Místem konání je Likešova aula Vysoké školy ekonomické v Praze.

Konference je určena pro zástupce firem, které vykazování udržitelnosti čeká v souladu s implementací nové směrnice EU, pro uživatele těchto zpráv a pro auditory, kteří je budou ověřovat. Kromě prezentací

odborníků z firem a auditorů nabídne konference i příklady přístupu českých společností.

V průběhu konference bude prostor pro diskusi nad otázkami účastníků, které můžete zasílat i předem, a to prostřednictvím aplikace <https://sli.do/KACR>.

Účast na konferenci je zdarma a auditorům bude započítána čtyřmi hodinami do KPV.

Svou účast zaregistrujte na <https://ffu.vse.cz/KACR>.

**Petra Jirková Bočáková**  
předsedkyně Podvýboru  
pro ESG KA ČR

## Ze zahraničí

**Accountancy Europe** na svých webových stránkách zveřejnila materiál (Dynamics influencing auditor choice in the Public Interest Entity market) týkající se problematiky výběru auditora subjekty veřejného zájmu (SVZ). Tento materiál popisuje aktuální situaci na auditním trhu ve vztahu k SVZ, shrnuje faktory ovlivňující výběr auditora těmito subjekty a rozhodnutí auditora stát se auditorem SVZ.

**IESBA** zveřejnila na svém webu materiál (Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code) shrnující odpovědi na otázky týkající se revizí definic kótovaných subjektů a subjektů veřejného zájmu v Mezinárodním etickém kodexu pro auditory a účetní odborníky. Novela Etického kodexu pro auditory a účetní odborníky je účinná pro auditu účetních závěrek pro období začínající 15. prosince 2024 nebo později.

**IAASB** zveřejnila na svých webových stránkách další článek (IAASB Digital Technology Market Scan: Digital Assets) ze série týkající se průzkumu trhu s digitálními technologiemi, tentokrát se zaměřením na digitální aktiva. Článek se zaměřuje na to, co to vůbec jsou digitální aktiva, shrnuje jednotlivé druhy digitálních aktiv, jejich výhody a nevýhody. Popisuje také nedávný vývoj na trhu kryptoměn a jeho vliv na provádění auditu případně dalších ověřovacích zakázek.

-ome-

## Editorial

Po delší době dostáváte do rukou číslo věnované konsolidacím, konkrétně účetním a auditorským postupům souvisejícím se zpracováním a ověřením konsolidované účetní závěrky. Naposledy tomu tak bylo v roce 2017, kdy červenové číslo bylo věnováno problematice skupinového auditu. Tomu předcházela dvě jarní čísla v roce 2016, kde bylo naopak více prostoru věnováno účetním postupům zpracování konsolidace. Tehdy tak bylo činěno v návaznosti na novelizaci zákona o účetnictví, která pozměnila limity pro povinnou konsolidaci, což vedlo k nárůstu objemu zpracovávaných a ověřovaných konsolidovaných účetních závěrek. Toto úvodní ohlédnutí je do jisté míry upozorněním na existující a dostupné články, které jsou svým obsahem stále relevantní a mohou být v praxi vhodným zdrojem informací. V tomto čísle jsou dva články napsány z pohledu auditora a tři příspěvky pojednávají o účetních pravidlech.

V prvním článku rozebírá Vladimír Zelenka etiku přijetí zakázky na audit konsolidované

účetní závěrky. Na příkladu nabídky na auditorské služby poukazuje na hrozby, které by mohly vést k tomu, že nebudou naplněny některé základní etické principy – integrita, nestrannost, odborná způsobilost a řádná péče, mlčenlivost a profesionální jednání – definované etickým kodexem. Stěžejním úkolem v úvodu každé konsolidace je správné a v kontextu používaných účetních pravidel adekvátní vymezení konsolidačního celku, resp. skupiny. V praxi je to leckdy podceňováno, přitom teprve po vymezení skupiny je možné začít testovat velikostní kritéria nutná pro vznik povinné konsolidace. Tuto problematiku rozebírá Marie Zelenková ve druhém článku.

Třetí článek, který jsme připravili s Petrou Dvořákovou, přibližuje v první části účetní postupy kalkulace nepřímých nekontrolních (menšinových) podílů ve víceúrovňové konsolidaci. Ve druhé části článku upozorňujeme na charakter kurzového rozdílu z převodu účetních výkazů mateřské společnosti (v účetní závěrce sestavené

dle IFRS), je-li měna, v níž je konsolidovaná účetní závěrka sestavena, odlišná od funkční měny mateřské společnosti. Čtvrtý článek od Alice Šrámkové je věnován dvěma interpretacím Národní účetní rady, které poskytují účetní řešení pro události, které nejsou v předpisech explicitně řešeny, konkrétně prodej dceřiného podniku (I-38) a konsolidační rozdíl v první konsolidované účetní závěrce (I-36). Téma čísla uzavírá Michal Šindelář, který ve svém článku shrnuje přehledně základní postupy při auditu účetní závěrky skupiny a zdůrazňuje též specifické požadavky na komunikaci mezi auditorem a konsolidující účetní jednotkou. V úplném závěru si můžete otestovat své znalosti na deseti průřezových otázkách.

Věřím, že se podařilo připravit příspěvky, které vám poskytnou užitečné informace a budou přínosné pro vaši praxi, a to i přesto, že se vás dnes konsolidace přímo netýkají.

**Libor Vašek**  
editor tohoto čísla



## Etika přijetí zakázky na audit konsolidované účetní závěrky – vybrané problémy



Vladimír Zelenka

Mnohé články v českých odborných časopisech byly věnovány pravidlům pro sestavování konsolidovaných účetních závěrek, méně se jich týkalo jejich auditu a patrně naprosto schází příspěvky dotýkající se profesní etiky v oblasti sestavování a auditu konsolidovaných závěrek. Tímto článkem bych rád zahájil odbornou diskusi na toto téma. Pro inspiraci následuje názorné vymezení zastřešujícího pojmu profesní etika:

*„Profesní etika je normou morálního chování jednotlivce – zastupitele určité profese, díky níž jsou jeho činnosti spojené s poskytováním profesionálních služeb prováděny na nejvyšší úrovni a ve prospěch společnosti. Nedodržování pravidel a zásad profesní etiky vede k negativním výsledkům, ze kterých lze považovat diskreditaci profese.“<sup>1</sup>*

Od roku 2016, od kterého byla účinná novela zákona o účetnictví, se stal povinným audit konsolidované účetní závěrky pro celou řadu skupin, pro něž do té doby tato povinnost neexistovala. Audit konsolidovaných účetních závěrek těchto skupin se ujali rovněž auditoři a auditorské společnosti s malou nebo dokonce žádnou zkušeností s konsolidovanými závěrkami a s jejich auditem. Ve větší míře se rozšířil jev, který jsem na základě informací ze stránek některých našich kolegů a ze zkušeností některých auditovaných společností, průběžně sledoval. Tento jev je poměrně názorně vyjádřen nabídkou, kterou na svých stránkách prezentovala nejmenovaná auditorská společnost: „Sestavíme konsolidovanou účetní závěrku vaší skupiny a provedeme její audit za částku 39 tisíc Kč“. Dále se pokusím vysvětlit, co je na takové nabídce špatně.

Budu konfrontovat přístup auditora usilujícího o zakázku na statutární audit konsolidované účetní závěrky s požadavky auditorské etiky. Rozeberu problémy naznačené nabídkou v úvodu s příslušnými ustanoveními *Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)* (dále jen „Etický kodex“) zpracovaného a schváleného Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (IESBA) a přijatého Komorou auditorů České republiky<sup>2</sup>. Zmíněná nabídka naznačuje dva problémy:

- Je z pohledu etiky auditora přijatelné, aby zároveň sestavil a zároveň auditoval konsolidovanou účetní závěrku dané skupiny?

- Je reálné, aby dohodnutá nízká odměna za sestavení a audit dané konsolidované účetní závěrky odpovídala minimálním požadavkům kladeným na v podstatě jakýkoliv audit konsolidované účetní závěrky? A existují nějaké souvislosti mezi touto skutečností a naplněním požadavků Etického kodexu?

Etický kodex uvádí pět základních etických principů: integritu, nestrannost, odbornou způsobilost a řádnou péči, mlčenlivost a profesionální jednání. V Koncepčním rámci Etického kodexu (v odstavci 120.6 A3) jsou dále vymezeny hrozby, které mohou ohrozit naplňování základních etických principů. Kodex výslovně uvádí tyto typy hrozeb: hrozbu, že úsudky nebo jednání auditora budou nepatřičně ovlivněny jeho finančním podílem nebo jiným zájmem (hrozba vlastní zainteresovanosti), hrozbu kontroly po sobě samém, hrozbu protekčního vztahu, hrozbu spřízněnosti a hrozbu vydíratelnosti. Obecně platí, že pokud auditor zjistí, že identifikované hrozby ohrožující dodržování základních etických principů jsou nepřijatelné, musí konat takovým způsobem, aby je odstranil nebo případně snížil na takovou úroveň, která by byla přijatelná. Znamená to, že musí odstranit okolnosti, z nichž daná hrozba vyplývá, pokud to bude možné, přijmout taková opatření, která umožní snížit riziko naplnění dané hrozby na přijatelnou úroveň, nebo zakázku odmítnout, případně práci ukončit.

Z citované nabídky na zpracování a audit konsolidované závěrky plynou následující hrozby.



*V této naší specializované laboratoři provádíme analýzu vzájemných vztahů v konsolidačním celku.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>1</sup> MASKALIUNETS, L. Profesní etika účetních a auditorů. Praha. Vysoká škola ekonomická v Praze, 2021, s. 10.

<sup>2</sup> Etický kodex ve znění účinném od 15. listopadu 2022. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/7032/eticky-kodex-cz-handbook-iesba-2021-final-na-web-15112022.pdf>



### Hrozba vlastní zainteresovanosti

Tato hrozba v našem případě vzniká proto, že auditor požaduje za obě nabízené služby natolik nízkou odměnu, že pravděpodobně nezajistí, aby zakázka byla provedena tak, jak požadují příslušné odborné a profesní standardy, nicméně získává konkurenční výhodu při získávání zakázky. Kromě auditu nabízí rovněž sestavení konsolidované závěrky, což může také přispět k úspěchu při získávání této zakázky. Pravděpodobným motivem obojího je tedy snaha zakázku získat „nestandardně“ nízkou cenou a „nestandardním“ spojením s jinou, neověřovací službou. Samotná skutečnost, že auditor požaduje nižší odměnu, než je obvyklé na trhu s auditními službami, nepředstavuje neetické konání. Podstatné je, zda je stanovená cena přiměřená, aby byl audit proveden kvalitně v souladu s příslušnými auditorskými a jinými profesními standardy. Tato forma hrozby vlastní zainteresovanosti ohrožuje naplňování základního etického principu odborné způsobilosti a řádné péče. Představa, že za 39 tisíc Kč lze řádně provést audit, natož sestavení a audit konsolidované účetní závěrky tak, aby byly splněny požadavky ISA a dalších standardů a předpisů, je nereálná s ohledem na náročnost sestavení konsolidované závěrky a nároky ISA (specificky ISA 600) na skupinový audit. Lze pochybovat o tom, že by tato částka byla přiměřená náročnosti takové zakázky. Pokud by auditor chtěl učinit taková opatření, která náležitě sníží nebo eliminují hrozbu vlastní zainteresovanosti na základě neúměrně nízké odměny, a tím naplnit požadavky Etického kodexu, musel by buď zvýšit částku požadované odměny, nebo zakázku odmítnout. Opatřením při zachování stejné částky odměny a stejného rozsahu zakázky může být i pověření kvalifikované a nezávislé osoby kontrolou toho, zda při tak nízké odměně dochází k naplnění požadavků všech příslušných odborných a profesních standardů. Je pravděpodobné, že v našem případě auditorská společnost při naplňování Etického kodexu selhává, ať je



to z důvodu nedostatečné znalosti Etického kodexu, nebo důměrně kvůli nekalé konkurenční výhodě na trhu s auditorskými službami. Na tomto místě je vhodné zmínit i ustanovení § 16 zákona o auditorech, kde se uvádí, že auditor nesmí od klienta požadovat odměnu, která je ovlivněna poskytováním jiné služby auditorem nebo stanovena na jejím základě nebo, mimo jiné, také ovlivněna takovou skutečností, která ohrožuje nezávislost a nestrannost auditora nebo kvalitu auditu. Je zřejmé, že tato ustanovení zákona úzce navazují na požadavky Etického kodexu týkající se základních etických principů.

### Hrozba kontroly po sobě samém (se zohledněním rizika snížení míry nezávislosti)

Jde o hrozbu, která vzniká tím, že auditor připravoval údaje, na jejichž základě sestavil konsolidovanou účetní závěrku, která je předmětem jím provedeného auditu téže konsolidované závěrky. Ve sledovaném případě jde o to, že auditor by nejprve sestavil konsolidovanou účetní závěrku a následně by ji auditoval.

Diskuse ohledně kontroly po sobě samém jsou v naší profesi zcela zásadní. Je přirozené, že určitá úroveň této hrozby nastává vždy, pokud auditor zasahuje do přípravy údajů, které jsou přímo nebo nepřímo využity pro sestavení jím auditované účetní závěrky. Míra toho, jak je auditor v tomto smyslu zaangażován může být velice rozdílná. Auditor může klientovi odborně poradit s určitým problémem či pomoci s určitými rutinními pracemi, avšak je nepřijatelné, aby pro klienta formuloval účetní pravidla, provedl potřebné účetní odhady, ocenění atd. Je zřejmé, že pro posouzení toho, zda a do jaké míry jsou naplňovány požadavky Etického kodexu na dodržování základních etických principů a nezávislosti, je nezbytné posoudit míru a charakter angažovanosti auditora.

Etický kodex v oddílu 600 (v rámci Mezinárodních standardů nezávislosti) formuluje požadavky a pravidla, která jsou relevantní pro náš případ. V odstavci R600.4 se ukládá auditorským firmám včetně firem v síti povinnost rozhodnout, zda poskytování neověřovacích služeb samotnou auditorskou firmou nebo jinou firmou v síti neohrožuje nezávislost auditorské firmy, a to ještě před přijetím zakázky na danou neověřovací službu. K faktorům, k nimž musí auditor nebo auditorská společnost přihlídnout v našem případě, patří charakter, rozsah a účel jiné než ověřovací služby, míra, jíž se auditor spoléhá na výsledek takové služby, do jaké míry tento výsledek ovlivní údaje prezentované auditovanou účetní závěrkou (jak významný bude tento vliv, jaká míra subjektivity je spjata se stanovováním částek a dalších informací uvedených v účetní závěrce), míra zapojení klienta do významných úsudků, jeho odborná kvalifikace atd.

Problematika auditorem poskytované neověřovací služby v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky

je obecně ošetřena odstavcem R601.5 pro auditní klienty, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu. Doslova se zde uvádí: „Firma ani jiná firma v síti nesmí klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, poskytovat účetní služby, včetně sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora, a zpracování finančních informací, z nichž tato účetní závěrka vychází, s výjimkou následujících příkladů: (a) jedná se o účetní služby rutinního a mechanického charakteru; a (b) firma ošetřuje veškeré hrozby vyplývající z poskytování těchto služeb, jestliže úroveň těchto hrozeb není přijatelná.“

Otázkou tedy zůstává, co v souvislosti se sestavením konsolidované účetní závěrky znamená „rutinní a mechanický charakter“. Měly by to být takové služby, které nenarušují nezávislost auditora a nezvyšují hrozbu kontroly po sobě samém. Domnívám se, že za takové služby může být považováno formální agregování údajů za jednotky zahrnuté do skupiny, formální eliminace vzájemných zůstatků a transakcí, použití nástroje na tato formální zpracování dat, formální přepočty na jinou měnu, převod výkazy zobrazovaných údajů do zveřejněných údajů přílohy atd. Samotná kompozice skupiny, analýza akvizic a pozbytí, určení měřlivu, určení metod, identifikace a ocenění čistých aktiv nabývaných jednotek k datu akvizice, vyčíslení goodwillu (konsolidačního rozdílu), vyčíslení reálné hodnoty nekontrolních podílů k datu akvizice, stanovení parametrů pro vyčíslení odložené daně, určení vhodných měnových kursů apod. dle mého názoru nejsou služby mechanické či rutinní. Více k problematice konsolidačních postupů poskytují specializované publikace<sup>3</sup>.

Opatřením, které může omezit hrozbu kontroly po sobě samém vyplývající z rutinních či mechanických prací pro auditního klienta spojených se sestavením konsolidované účetní závěrky, může být to, že jsou těmito pracemi pověřeny osoby, které nejsou součástí auditního týmu, nebo že je kompetentní osoba, která se těchto prací neúčastnila, pověřena kontrolou auditních prací nebo kontrolou prací spojených se sestavením konsolidované účetní závěrky. U těchto opatření není rozhodující forma takového nezávislého vztahu auditora (auditorského týmu) a jiné osoby, ale skutečná existence nezávislosti. Mechanickými a rutinními činnostmi při sestavení konsolidované závěrky může být pověřen expert z firmy, který není členem auditního týmu, nebo to může být jiný partner i jiný tým se samostatnou linií podřízenosti.

Auditní klienti, kteří jsou subjekty veřejného zájmu musí plnit povinnosti odstavců R601.5 a R601.6, které uvádějí: „Firma ani jiná firma v síti nesmí auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat účetní služby“, resp. „S výhradou ustanovení odstavce R601.7, firma ani jiná firma v síti nesmí

## Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

### 1. Odpovědnost za údaje předchozího období

Ahoj Sally. Přemýšlel jsem o tom, jak spolehlivé důkazní informace potřebujeme ohledně srovnávacích údajů v účetní závěrce.

A k čemu jsi dospěl?

Srovnávací údaje za předchozí období jsou nedílnou součástí účetní závěrky běžného období, ke které vydávám výrok. Takže by se mohlo zdát, že bych měl získat stejnou míru jistoty o údajích běžného i srovnávacího období.

Ale zdá se, že o tom pochybuješ.

Pochybuji. Nedává přece smysl, abych v rámci auditu běžného roku znovu auditoval loňský rok. Zvláště pokud byl auditován.

Ano, to opravdu není potřeba s výjimkou ověřování počátečních zůstatků dle ISA 510 pro prvoroční audit. ISA 710 říká, že jsme povinni vyhodnotit pouze to, že se srovnávací informace shodují s částkami vykázanými v předchozím období.

Takže je stačí odsouhlasit na loňskou závěrku.

Ano, ale musíme ještě vyhodnotit, zda jsou účetní pravidla použita v obou obdobích konzistentní.

Pravda. Žádnou další povinnost sbírat důkazní informace o srovnávacích informacích tedy nemáme. Věcná správnost údajů za předchozí období byla předmětem loňského auditu a příslušné ujištění bylo obsaženo již ve výroku auditora k loňské účetní závěrce.

Přesně tak. Tobě stačí ověřit, že údaje z loňské závěrky byly správně převzaty. Tím poskytněš čtenáři letošní závěrky jistotu, že i na srovnávací údaje v letošní závěrce se může spoléhat.

To ale předpokládá, že byl loňský rok auditován. Kdyby nebyl, tak se uživatel musí tuto skutečnost dozvědět!

Správně. A proto je v takovém případě povinnost do zprávy uvést jinou skutečnost, že srovnávací údaje nebyly auditované.

<sup>3</sup> Např. ZELENKA, V., ZELENKOVÁ, M. Konsolidace účetních výkazů. Principy a praktické aplikace. 2. vydání. Praha. Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-4-9.

klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, poskytovat účetní služby, včetně sestavení účetní závěrky, k níž firma vydává výrok auditora, a zpracování finančních informací, z nichž tato účetní závěrka vychází.“ Povinnosti kladené auditorovi v případě klientů, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu, se od povinností v případě klientů, kteří jsou subjektem veřejného zájmu liší ve specifikovaných výjimkách. Výjimka uvedená v odstavci R601.7 uvádí: „...firma nebo jiná firma v síti smí poskytovat účetní služby rutinního nebo mechanického charakteru organizačním jednotkám nebo spřízněným osobám auditního klienta, který je subjektem veřejného zájmu, pokud pracovníci poskytující tyto služby nejsou členy auditního týmu a: (a) organizační složky nebo spřízněné osoby, jimž jsou tyto služby poskytovány, jsou ve vztahu k účetní závěrce, k níž firma vydává výrok auditora, v souhrnu nemateriální; nebo (b) poskytované služby se týkají záležitostí, které jsou ve vztahu k účetní závěrce organizační složky nebo spřízněné osoby v souhrnu nemateriální.“ I v případě auditních klientů, kteří jsou subjekty veřejného zájmu se klade důraz na to, zda práce charakteru neověřovacích služeb, například sestavení konsolidované účetní závěrky, má rutinní či mechanický charakter. Proto i v případě těchto klientů platí ohledně prací spojených se sestavením konsolidované závěrky totéž, co u ostatních klientů.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu (dále jen „Nařízení“<sup>4</sup> je ve vztahu k poskytování neauditorských účetních služeb auditorem auditnímu klientovi dokonce přísnější než Etický kodex. V článku 5 v odstavci 1 je vysloven úplný zákaz poskytovat vyjmenované neauditní služby: „Statutární auditor nebo auditorská společnost provádějící povinný audit subjektu veřejného zájmu, ani žádný člen sítě, do níž daný statutární auditor nebo auditorská společnost případně patří, nesmí přímo ani nepřímo poskytovat v rámci Unie auditovanému subjektu, jeho mateřskému podniku ani podnikům, které ovládá, žádné zakázané neauditorské služby...“ V témže odstavci Nařízení jsou vyjmenovány zakázané služby, mezi nimiž se nacházejí i „účetnictví a sestavování účetních záznamů a účetních závěrek“. Není tedy možné tyto vyjmenované služby (tudíž ani sestavení konsolidované účetní závěrky) auditovanému subjektu veřejného zájmu poskytovat, přičemž úlevy ze zákazu v případě rutinních a mechanických prací Nařízením nepřipouští.

Se sestavováním konsolidované účetní závěrky souvisí i práce spojené s oceňováním. Jde o stanovení reálné hodnoty položek čistých aktiv k datu akvizice, reálné hodnoty nekontrolních podílů k datu akvizice, reálné hodnoty podílů nakoupených před datem akvizice při postupné akvizici, reálné hodnoty poskytnuté protihodnoty za ovládání dceřině jednotky, vyčíslení

znehodnocení goodwillu, výpočet současné hodnoty, pokud je třeba, a další. Etický kodex a v něm obsažené Mezinárodní standardy nezávislosti věnují problematice této neověřovací služby zvláštní pozornost (oddíl 603), protože poskytování oceňovacích služeb auditnímu klientovi může být zdrojem hrozby kontroly po sobě samém nebo případně i hrozby protekčního vztahu. V případě auditních klientů, kteří nejsou subjekty veřejného zájmu nesmí auditorská firma nebo jiná firma v síti poskytovat oceňovací služby auditnímu klientovi, pokud je s oceněním spojena významná míra subjektivity a ocenění bude mít materiální vliv na auditovanou účetní závěrku (v našem případě konsolidovanou). Podobně i u auditních klientů, kteří jsou subjekty veřejného zájmu, nesmí auditorská firma ani jiná firma v síti poskytovat oceňovací služby auditnímu klientovi, má-li ocenění (samostatně či v souhrnu) materiální vliv na auditovanou účetní závěrku. Na rozdíl od Etického kodexu zakazuje Nařízení obdobně jako u účetních služeb auditorovi poskytovat neauditorskou službu oceňování auditnímu klientovi, který je subjektem veřejného zájmu, bez jakékoli výjimky.

Domnívám se, že v souvislosti se sestavováním konsolidované účetní závěrky bude mít většina oceňovacích prací spíše materiální vliv na auditovanou konsolidovanou účetní závěrku. Aby se zamezilo hrozbě kontroly po sobě samém nebo dokonce hrozbě protekce, je ve většině případů vhodné, aby auditní klient objednal tyto služby u osoby, k níž je auditor (auditorská společnost) zcela v nezávislém postavení.

Nyní se vraťme k nabídce uvedené v úvodu článku. Protože v ní není uveden obsah ani rozsah nabízené neověřovací služby označené jako sestavení konsolidované účetní závěrky, nelze stanovit míru hrozby kontroly po sobě samém, ani to, zda byla či nebyla ohrožena nezávislost auditora. Pokud by auditnímu klientovi, který není subjektem veřejného zájmu, v souvislosti se sestavením konsolidované účetní závěrky auditor poskytoval pouze rutinní a mechanické práce, nemuselo by dojít k neetickému konání a zpochybnění jeho nezávislosti. Nicméně, lze se domnívat, že auditní klient v takovém případě častěji poptává v souvislosti se sestavováním konsolidované účetní závěrky takové expertní práce, které nejsou ani rutinní, ani mechanické. Pokud by auditním klientem byl subjekt veřejného zájmu, auditor mu dle Nařízení nesmí konsolidovanou účetní závěrku sestavovat.

## Shrnutí

Cílem příspěvku bylo na příkladu nabídky na auditorské služby identifikovat hrozby, které by mohly vést k tomu, že nebudou naplněny některé základní etické principy definované Etickým kodexem a Nařízením. Výsledkem posouzení obsahu této nabídky s ohledem na požadavky

<sup>4</sup> Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/2052/narizeni-povinny-audit-subj-ver-zajmu.pdf>

Etického kodexu je konstatování, že auditorská firma pravděpodobně těmto požadavkům nedostala, když sama sebe již ve fázi hledání klientů vystavovala hrozbě vlastní zainteresovanosti a neúměrné hrozbě kontroly po sobě samém. Doporučení jsou jasná. Audit konsolidované účetní závěrky by měl být adekvátně ohodnocen a neověřovací služba v podobě sestavení konsolidované účetní závěrky pro auditního klienta může být auditorem poskytnuta jen tehdy, pokud jde pouze o rutinní a mechanické práce, pokud jsou učiněna opatření omezující hrozbu kontroly po sobě samém a pokud se nejedná o subjekty veřejného zájmu.

**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 2007 je tamtéž docentem. V letech 1992 až 1994 byl zároveň zaměstnán v odboru metodiky účetnictví IPB, a.s. Je auditorem, poradcem, autorem či spoluautorem odborných publikací. Od roku 2007 dosud (s výjimkou dvouleté přestávky) je členem výkonného výboru a předsedou Výboru pro veřejný sektor KA ČR. Od roku 2008 zastupuje KA ČR v pracovní skupině pro veřejný sektor Accountancy Europe.

## Které jednotky zahrnout do konsolidované účetní závěrky a jak?



Marie Zelenková

Vymezení, které účetní jednotky zahrnout do konsolidované účetní závěrky, bývá prvním krokem v rámci prací souvisejících se sestavením konsolidované účetní závěrky. V příloze v konsolidované účetní závěrce se většinou nachází nakreslené schéma skupiny či konsolidačního celku, čímž se obvykle myslí schéma společností, které tvoří ekonomicky propojený celek a jsou natolik významné, že budou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky. Zároveň v příloze bývá i výčet těch společností, které byt jsou také ekonomicky propojené s daným celkem, nebudou do konsolidace účetních výkazů zahrnuty. V případě nezahrnovaných společností by v příloze nemělo chybět odůvodnění, proč do konsolidace zahrnuté nejsou. Teprve po vymezení skupiny je možné začít testovat například velikostní kritéria a určit, zda bude sestavení konsolidované účetní závěrky za tento celek povinné či nikoliv a v jakém rozsahu bude mít skupina povinnost zveřejňovat další informace.

### Skupina versus konsolidační celek

IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka* v Dodatku A v § 4 definuje skupinu jako mateřský podnik a jeho dceřiné podniky. České předpisy pracují s pojmem konsolidační celek. V § 22 v odst. 6 zákona o účetnictví je stanoveno, že konsolidační celek tvoří ovládající (tj. konsolidující) účetní jednotka a ovládané (tj. konsolidované) účetní jednotky. Ačkoliv se používají různé pojmy, v obou normách se tím po věcné stránce myslí totéž, tedy spojení mateřské s dceřinými jednotkami.

České předpisy v § 22 zákona o účetnictví v odst. 3 stanovují, kdo má povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky. Jsou to dceřiné (ovládané) společnosti a společnosti, ve kterých je vykonáván společný nebo podstatný vliv. Pozornému čtenáři jistě neunikne drobný nesoulad mezi zněním odst. 3 b) a odst. 3 c):

Citace ze současného znění § 22 odst. 3 zákona o účetnictví:

- (3) *Povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky má, ..., pokud je*
- ovládanou osobou, ...*
  - osobou, ve které konsolidující nebo konsolidovaná účetní jednotka vykonává společný vliv (dále jen „účetní jednotka pod společným vlivem“), nebo*
  - osobou, ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv (dále jen „účetní jednotka přidružená“).*

Malý rozdíl ve výše uvedeném vymezení spočívá v tom, že u společného vlivu zákon výslovně uvádí, že o účetní jednotku pod společným vlivem se jedná i v případě, že ji spoluovládá dceřiná jednotka. Kdežto u podstatného vlivu je zde vymezeno, že se konsolidaci podrobují jen takové účetní jednotky, ve kterých konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv, tedy bez uvedení, že by toto platilo i pro konsolidované účetní jednotky. Ačkoliv by bylo vhodnější, kdyby i do odst. c) zákonodárce uvedl, že sestavení konsolidované účetní závěrky podléhá i osoba, ve které má konsolidující nebo konsolidovaná osoba podstatný vliv, nelze si toto ustanovení vykládat, že by do konsolidované závěrky neměla



být zahrnuta účetní jednotka, ve které má dceřiná jednotka podstatný vliv. Vliv (ve smyslu podílu na hlasovacích právech) by se měl vždy zkoumat z pohledu konsolidující účetní jednotky (tj. z pohledu nejvyšší postavené mateřské jednotky).

**Příklad:** Pokud mateřská jednotka přímo drží např. 80% podíl v dceřiné jednotce a ta má např. 30% podíl na přidružené jednotce, pak mateřská jednotka ovládá dceřinou jednotku a (prostřednictvím nepřímé držby, tj. přes dceřinou společnost) má podstatný vliv v přidružené jednotce.

Z pohledu mateřské jednotky by tedy mělo být pro zahrnutí přidruženého podniku do konsolidované závěrky irelevantní, zda podíl na přidruženém podniku drží přímo mateřská společnost, nebo její dceřiné společnosti. Rozdíl bude spočívat pouze v tom, v jaké části bude přidružená jednotka v konsolidované účetní závěrce pomocí ekvivalenční metody vykazována. V případě přímé držby bude ekvivalenční hodnota přepočítávána (na základě uvedeného příkladu) vlastnickým podílem 30%, kdežto bude-li mít mateřská jednotka podstatný vliv v důsledku nepřímé držby, pak výpočet ekvivalenční hodnoty bude pracovat s vlastnickým podílem 24% (tj.  $0,8 \times 0,3$ ).

Jestli mateřská jednotka uplatňuje podstatný vliv v přidružené jednotce z titulu toho, že ona sama přímo drží takovou investici, nebo zda je to z důvodu, že tak může činit prostřednictvím své dceřiné jednotky, bude v konsolidované účetní závěrce vyjádřeno pouze výší ocenění investice do přidružené jednotky ekvivalenční hodnotou. Rozhodně se nejedná o rozhodovací proces, který by měl vyústit ve špatný úsudek, že se sestavení konsolidované účetní závěrky podrobují jen ty přidružené podniky, ve kterých musí pouze mateřská společnost držet přímo alespoň 20% podíl.

### Vlastnický podíl versus podíl na hlasovacích právech

Vlastnický podíl, jehož výše stanovuje například procentuální podíl vlastníka na likvidačním zůstatku, přičemž se do tohoto podílu započítá i případný podíl plynoucí z prioritních akcií, jež nezakládají podíl na hlasovacích právech, dnes již není veličinou, podle které se vymezuje konsolidační celek. Vlastnický podíl v současné době není považován ani za takovou veličinu, která určuje, jakou metodu použít pro zahrnutí určité jednotky do konsolidačního celku. Nicméně výše vlastnického podílu je stále důležitým parametrem, neboť je zakomponována do výpočtů v rámci konsolidačních metod a metody ekvivalence.

Za směrodatnější pro vymezení konsolidačního celku a pro výběr příslušné metody je dnes považována držba hlasovacích práv. Při určení podílu na hlasovacích právech jde o nalezení odpovědi na otázku, kolika procenty hlasovacích práv by na jednáních nejvyššího orgánu (valné hromadě) dané společnosti disponoval investor. Toto však není jediný parametr pro určení významnosti podílu v určité společnosti. Kromě podílu na hlasovacích právech mohou míru vlivu ovlivnit i další skutečnosti jako smluvní ujednání, personální propojení, manažerské působení a mnoho dalších. Vymezením těchto faktorů se detailněji zabývá IFRS 10, který oproti předchozí úpravě konsolidované účetní závěrky v mezinárodních standardech (dřívější IAS 27 *Konsolidovaná účetní závěrka*) přešel od formálně právního pohledu na hlasovací práva k maximální možné identifikaci vztahu mezi investorem a jím vlastněnou jednotkou. IFRS 10 sice vymezuje ovládání poměrně složitou definicí<sup>1</sup>, co ale z této definice jednoznačně vyplývá je, že moc, která je základem ovládání, plyne z práv. A tato práva (ať už samostatně nebo ve spojení s jinými právy) mohou zajistit investorovi moc nad významnými činnostmi jednotky, do níž investoval. Necht pro potřeby tohoto článku jsou dále v textu za tato práva pro zjednodušení považována právě hlasovací práva.

<sup>1</sup> Investor ovládá jednotku, do níž bylo investováno, pokud je vystaven účinku práv na proměnlivé výnosy ze své angažovanosti na jednotce, do níž bylo investováno, nebo na ně má právo, a je schopen ovlivňovat tyto výnosy pomocí své moci nad touto jednotkou.

To, že investor nutně nemusí držet více než 50% podíl, aby měl v jiné jednotce rozhodující vliv, lze vedle účetních předpisů nalézt i v zákoně o obchodních korporacích, konkrétně v § 75, který vymezuje ovládající osobu takto:

Citace ze zákona o obchodních korporacích z § 75:

(1) Má se 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.

(2) Má se za to, že 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.

(3) Má se za to, že 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.

(4) Má se za to, že osobou ovládající nebo osobami ovládajícími je také ten, kdo sám nebo společně s osobami jednajícími s ním ve shodě nakládá s podílem 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.

Striktním výkladem těchto pravidel by mohlo docházet k obrovskému zkreslení vypovídací schopnosti konsolidované účetní závěrky.

**Situace 1:** Pokud by společnost A drželi tři vlastníci, z nichž první by měl 40% hlasovacích práv, druhý 30% hlasovacích práv a třetí také 30% hlasovacích práv, tak rozhodně není možné aplikovat odst. 2 § 75 zákona o obchodních korporacích a deklarovat, že první vlastník má ve společnosti A rozhodující vliv. Za těchto podmínek mají všichni tři vlastníci podstatný vliv.

**Situace 2:** Pokud by společnost A drželo 61 vlastníků, z nichž první by měl 40% hlasovacích práv a každý další okolo 1% hlasovacích práv, přičemž by mezi ostatními vlastníky neexistovaly žádné dohody o společném hlasování, někteří vlastníci se na valnou hromadu ani nedostavují, pak je vysoce pravděpodobné, že první vlastník skutečně rozhodující vliv má.

Mnohdy ani držba 50% podílu hlasovacích práv nemusí znamenat rozhodující vliv, pokud by například zbylých 50% drželi pouze dva další vlastníci, z nichž každý by měl 25% podíl. Ani zde by nemělo platit

pouhé porovnání absolutní výše podílu na hlasovacích právech, nýbrž vždy by se zkoumaný podíl měl porovnat s tím, jak jsou rozložena zbylá hlasovací práva (mezi kolik dalších investorů, jaké jsou vztahy mezi těmito investory, příp. by se měly vzít v potaz další skutečnosti).

V odst. 4 zákon připouští dokonce 30% podíl, pokud tento podíl představoval na posledních třech po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu této osoby více než polovinu hlasovacích práv přítomných osob. Ani toto ustanovení by se nemělo posuzovat bez širšího kontextu. Pokud se na posledních třech valných hromadách nehlasovalo o žádných zásadních záležitostech, pak nemusela být řada vlastníků tohoto jednání úmyslně přítomna. Záleží na tom, zda by se jednání zúčastnili, pokud by se dle programu na jednáních nejvyššího orgánu mělo hlasovat o významných skutečnostech. Testování tohoto pravidla pouze v období posledních tří let by také nemělo být bráno jako dogma, neboť to nemusí být z pohledu určení míry vlivu dostatečný časový interval.

Obdobně je potřeba postupovat i při určení, zda se jedná o společný rozhodující vliv (resp. o podíl na hlasovacích právech osob jednajících ve shodě).

### Jednotky zahrnované do konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje při existenci spojení mateřské a dceřiné jednotky. Toto je základní předpoklad pro její vznik. Do (jedné) konsolidované účetní závěrky by měly být k výkazům mateřské společnosti zahrnuty výkazy všech jejích dcer, vnuček, pravnuček atd. Tzn. všechny účetní jednotky, ve kterých tato nejvýše postavená mateřská jednotka může vykonávat rozhodující vliv, resp. které ovládá. Všechny tyto účetní jednotky se zahrnují plnou metodou konsolidace. V předchozím textu bylo toto spojení mateřské jednotky s dceřinými nazváno skupinou či konsolidačním celkem.



Od začátku jsem měl pochybnosti, o jakou jde účetní jednotku, že byla vyloučena z konsolidačního celku z důvodu odlišné činnosti.

Kresba: Ivan Svoboda

Sestavení konsolidované účetní závěrky mohou podléhat i další subjekty, které sice nejsou v pozici dceřiné jednotky, ale podíl v nich je významný. Mohou to být společnosti pod společným rozhodujícím nebo pod podstatným vlivem. IFRS pro zahrnutí obou typů investic do konsolidované účetní závěrky použije ekvivalenční metodu. České předpisy v současnosti pro spoluovládání (za podmínek uvedených dále v textu) požadují použití poměrné metody a pro podstatný vliv ekvivalenční metody. Na rozdíl od dceřiných společností, které se do konsolidace zahrnují po vlastnické ose směrem dolů vždy všechny, nepostupuje se stejně u přidružených a spoluovládaných společností.

IAS 28 *Investice do přidružených a společných podniků* se v odstavci 27 věnuje tomu, jakým způsobem (ne)zachytit v konsolidované účetní závěrce podíly přidružené nebo spoluovládané jednotky v jí držených dceřiných, přidružených nebo spoluovládaných jednotkách.

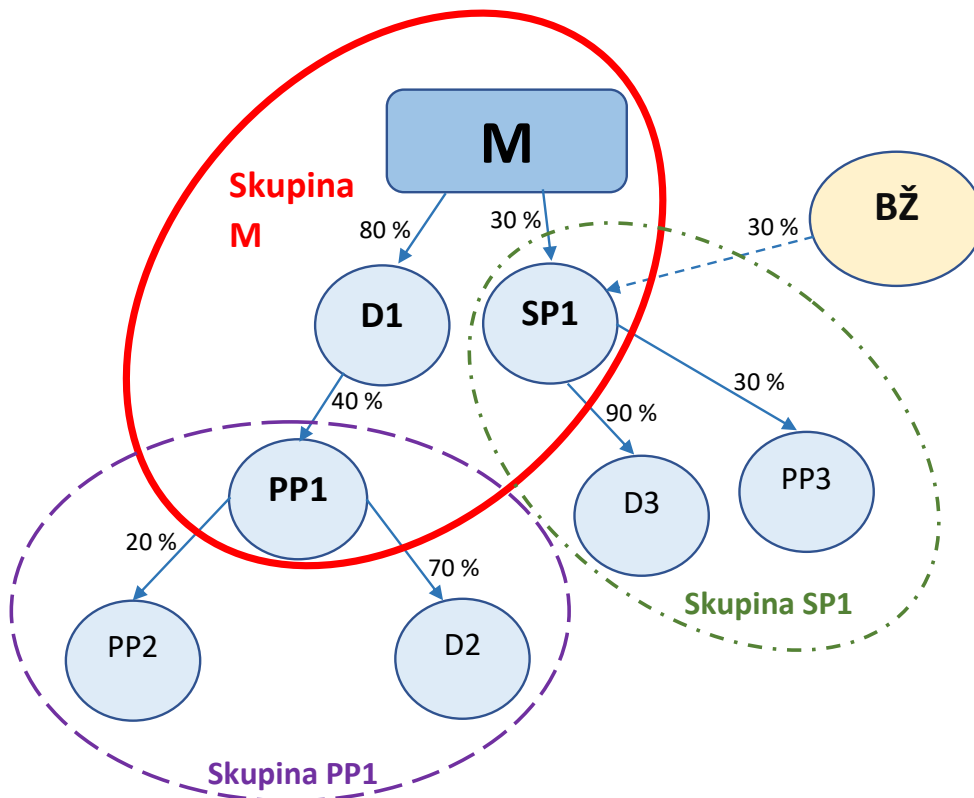
Citace z IAS 28 z odst. 27 (z českého překladu):

*Podíl skupiny v přidruženém nebo společném podniku je souhrn mateřským podnikem a jeho dceřinými podniky držených podílů v tomto přidruženém nebo společném podniku. Držení podílů jinými*

*přidruženými nebo společnými podniky skupiny není pro tento účel bráno v úvahu. Pokud přidružený nebo společný podnik má dceřiné, přidružené nebo společné podniky, výsledek hospodaření, ostatní složky úplného výsledku a čistá aktiva vzaté v úvahu při použití ekvivalenční metody jsou ty, které jsou vykázány v účetní závěrce přidruženého nebo společného podniku (včetně podílu tohoto přidruženého nebo společného podniku na zisku nebo ztrátě, ostatní úplném výsledku a čistých aktivech jeho přidružených a společných podniků) po všech úpravách nutných k zajištění jednotných účetních pravidel.*

Pro názornější vysvětlení obsahu uvedeného odstavce je vhodné situaci dokreslit ilustrativním schématem, ve kterém je společnost M mateřskou společností. Společnost D1 je dceřinou společností M. Společnost PP1 je přidružený podnik, ve kterém má společnost D1 (a díky tomu i společnost M) podstatný vliv. Společnost D1 se společností BŽ na základě dohody spoluovládá společnost SP1. Společnost BŽ není ekonomicky spojená s žádnou společností ve skupině M. Společnost PP1 má rozhodující vliv ve společnosti D2 a podstatný vliv ve společnosti PP2. Společnost SP1 má rozhodující vliv ve společnosti D3 a podstatný vliv ve společnosti PP3.

Schéma ekonomicky propojených účetních jednotek (ilustrativní příklad)



Při aplikaci pravidel uvedených v IAS 28 v odstavci 27 se do konsolidované účetní závěrky za skupinu M, do níž patří dceřiná společnost D1, taktéž zahrnou, a to ekvivalenční metodou, podíly ve společnostech PP1 a SP1. Do výpočtů ocenění těchto podílů ekvivalenční metodou by se u těchto podniků měly aplikovat takové hodnoty výsledku hospodaření nebo čistých aktiv, jaké jsou u těchto podniků vykázány v jejich účetních závěrkách. Pokud by tedy společnost PP1 ve své účetní závěrce oceňovala investici v přidružené jednotce PP2 nebo ve společné jednotce SP2 ekvivalenční metodou a vykazovala by tak např. podíl na (úplném) výsledku hospodaření přidružené nebo společné jednotky, pak tyto údaje vstupují do ekvivalenčního ocenění investice, kterou drží společnost D1 ve společnosti PP1. Pokud by společnost PP1 investici v dceřiné jednotce D2 ve své účetní závěrce vykazovala v ocenění pořizovacími náklady<sup>2</sup>, pak by i ocenění podílu drženého společností D1 v PP1 pomocí ekvivalenční metody mělo při výpočtu čistých aktiv vycházet z takto oceněných investic uvedených v účetní závěrce společnosti PP1.

Z ilustrativního schématu by mělo být dále patrné, že společnost PP1 je mateřskou jednotkou, která ovládá dceřinou jednotku D2. Proto i společnost PP1 bude konsolidující jednotkou. Vykázání podílu ve společnosti PP1 ekvivalenční metodou v konsolidované účetní závěrce za skupinu M nesejme ze společnosti PP1 povinnost také sestavit konsolidovanou účetní závěrku za svoji skupinu PP1. Tuto povinnost by společnost PP1 neměla, pokud by byla ve skupině M (event. v jiné skupině) dceřinou společností. Společnost PP1 nad sebou nemá žádnou společnost, která by ji ovládala, a proto pro ni platí stejná pravidla jako pro jakoukoliv konsolidující mateřskou jednotku. Kromě dceřiné jednotky D2 bude do konsolidované účetní závěrky za skupinu PP1 zahrnut ekvivalenční metodou oceněný podíl ve společnosti PP2. Obdobně společnost SP1 je mateřskou jednotkou, neboť má rozhodující vliv ve společnosti D3 (a sama není dceřinou společností). Do konsolidované účetní závěrky za skupinu SP1 bude kromě dceřiné společnosti D3 zahrnut ekvivalenční metodou oceněný podíl ve společnosti PP3.

V současnosti platná česká legislativní úprava této problematiky je z části v souladu s již uvedenými požadavky IFRS. Viz v předchozím textu citovaný § 22 odst. 3 zákona o účetnictví, který stanovuje, že povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní

<sup>2</sup> Společnost PP1 nemusí mít ve své účetní závěrce oceněnou investici ve společnosti D2 v pořizovacích nákladech, ale například v reálné hodnotě. Za těchto okolností by ocenění podílu drženého společností D1 v PP1 pomocí ekvivalenční metody pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky za skupinu M mělo při výpočtu čistých aktiv vycházet z takto oceněných investic uvedených v účetní závěrce společnosti PP1.

## Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

### 2. Zjištěná chyba ve srovnávacích údajích

Shodli jsme se, že nemám povinnost sbírat důkazní informace o věcné správnosti údajů za srovnávací období. Takže se jejich věcnou správností nemusím vůbec zabývat.

To není úplně pravda. Standardy říkají, že pokud se dozvíš o materiální nesprávnosti ve srovnávacích údajích, tak musíš reagovat.

Aha. Čili obecně nemám povinnost srovnávací údaje ověřovat, ale nemůžu ignorovat nesprávnost v těchto údajích, pokud se o ní dozvíš.

Přesně tak. A jakmile o nesprávnosti či jen možné nesprávnosti víš, pak již musíš provést dostatečné auditní procedury stejně jako u nesprávností v údajích za běžný rok.

Takže pokud by vedení takovou materiální nesprávnost neopravilo, musel bych vydat výrok s výhradou?

Ano. Pokud by se nesprávnost týkala výhradně údajů srovnávacího období, což není časté, pak je to třeba ve výroku specificky uvést.

A co když vedení nesprávnost ve srovnávacím období objeví a opraví ji? Potom jsou srovnávací údaje sice správné, ale nenavazují na loňskou závěrku.

To je pravda. Proto je nutné, aby taková oprava byla dostatečně popsána v příloze v účetní závěrce. Tak se čtenář dozví, proč se srovnávací údaje oproti předchozí závěrce liší.

Je to docela důležitá informace. Neměla by být v naší zprávě také nějak zdůrazněna?

To standardy ponechávají na našem zvážení.

Rozumím. Pokud je taková oprava dostatečně popsána v příloze a nejde o rozsáhlou záležitost, tak bych asi odstavec se zdůrazněním nedával.

Souhlasím. Ale u zásadních či rozsáhlých oprav je vhodné ho uvést.



závěrky mají ty osoby, ve kterých vykonává konsolidující nebo konsolidovaná jednotka společný nebo podstatný vliv. Má-li přidružená účetní jednotka podstatný vliv v další přidružené jednotce, pak se tento podíl v níže postavené přidružené jednotce již v ocenění ekvivalencí v konsolidované účetní závěrce samostatně (ve shodě s IFRS) neuvádí.

Podle českých předpisů, konkrétně podle § 27 odst. 6 zákona o účetnictví, lze podíl v ovládané osobě nebo v osobě pod podstatným vlivem ocenit i pro potřeby sestavení individuální účetní závěrky ekvivalencí. Oproti tomu aktuální znění IAS 27 – Samostatná účetní závěrka dovoluje ocenění investice do dceřiných, společných nebo přidružených podniků za použití ekvivalenční metody pouze v případě, že je sestavována separátní (tj. samostatná) účetní závěrka<sup>3</sup>.

Na tomto místě je dále vhodné zmínit rozdílný dopad při použití ekvivalenční metody pro ocenění investice v individuální účetní závěrce (bez eliminací dopadů vzájemných transakcí) oproti zahrnutí přidružené jednotky do konsolidované účetní závěrky, kde by mělo dojít i k vyloučení vzájemných vazeb ovlivňujících vlastní kapitál přidružené jednotky nebo vlastní kapitál investora do přidružené jednotky. Vyhláška 500/2002 Sb. pro podnikatele v § 63 odst. 6 metodou konsolidace ekvivalencí definuje jako „*ocenění účasti konsolidující účetní jednotky na účetní jednotce přidružené ve výši podílu na vlastním kapitálu, po případném přetřídění a úpravách jednotlivých položek účetní závěrky*“. Na rozdíl od definice plné nebo poměrné metody konsolidace (viz odst. 4 a 5), u ekvivalenční metody je v textu vynecháno „*po jejich<sup>4</sup> případném vyloučení*“.

Ve srovnání s českými účetními předpisy, které vyloučení vzájemných vazeb v ekvivalenci výslovně nepožadují (ačkoliv např. s vyloučením podílu na zisku, což je také vzájemná vazba, se v ekvivalenční metodě specificky pracuje), IFRS (v IAS 28 v odstavci 28) požadují, aby:

*Zisky a ztráty plynoucí z transakcí „po vlastnické ose směrem nahoru“<sup>5</sup> a „po vlastnické ose směrem dolů“<sup>6</sup> mezi účetní jednotkou (včetně jejích konsolidovaných dceřiných podniků) a jejím přidruženým nebo společným podnikem byly vykázány v účetní uzávěrce účetní jednotky pouze ve výši podílů ostatních investorů daného přidruženého nebo společného podniku*

*stojících mimo skupinu. Investorův podíl na ziscích a ztrátách přidruženého podniku nebo společného podniku plynoucí z těchto transakcí má být vyloučen.*

Jen velmi málo konsolidovaných účetních závěrek sestavených podle českých předpisů se v praxi zabývá vyloučením vzájemných vazeb i pro potřeby zahrnutí přidružené jednotky pomocí ekvivalenční metody. Obvykle se při výpočtu ocenění podílu v přidružené jednotce ekvivalenční metodou zohledňuje v rámci vzájemných vazeb pouze výplata dividend (resp. podílu na zisku). Přitom vyčíslení čistých aktiv upravených o dopady všech vzájemných vazeb majících dopad na vlastní kapitál a zejména na výsledek hospodaření (např. zisku z prodeje aktiv mezi přidruženou společností a investorem) může významně ovlivnit ocenění podílu v přidružené jednotce ekvivalenční metodou (a v důsledku toho samozřejmě i vypovídací schopnost celé konsolidované účetní závěrky).

### Spoluovládání v českých předpisech ve srovnání s IFRS

Za nejkontroverznější a zároveň nejzajímavější vliv lze označit spoluovládání. Pro tento typ vlivu se u nás používá řada termínů. Zákon o účetnictví používá termíny „osoba vykonávající společný vliv“, „účetní jednotka pod společným vlivem“, zákon o obchodních korporacích používá „osoba jednající ve shodě“, pro anglický termín „joint venture“ z IAS 28 se u nás usadil překlad „společný podnik“, dále se z tohoto standardu používají termíny „spoluvlastník“ nebo „spoluovládání“.

Zachycení investice pod společným rozhodujícím vlivem v konsolidované účetní závěrce si v IFRS prošlo určitým vývojem. Až do roku 2012 byl možný pro zachycení společného podniku výběr ze dvou metod, a to z poměrné nebo ekvivalenční. V rámci procesu, při kterém byla snaha u těch IFRS, které nabízely více možných řešení, vybrat pouze jednu variantu a zlepšit tak srovnatelnost účetních výkazů, došlo k vyškrtnutí poměrné metody. Ačkoliv u některých IFRS jsou stále možné dvě metody pro zobrazení či ocenění vybraných položek v účetní závěrce (v souvislosti s konsolidací účetních výkazů to stále jde např. u goodwillu), pro zachycení spoluovládání už není možné<sup>7</sup> použít poměrnou metodu. Spoluovládání se stejně jako investice do společnosti pod podstatným vlivem již deset let podle IFRS oceňuje výhradně ekvivalenční metodou<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> Překlady často nepřesně uvádí individuální účetní závěrka, ale nejedná se o jakoukoliv individuální účetní závěrku, nýbrž o samostatnou účetní závěrku, která je sestavována podle specifických pravidel požadovaných IAS 27 a předkládaná vedle konsolidované účetní závěrky.

<sup>4</sup> Myšleno položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

<sup>5</sup> Transakcemi „po vlastnické ose směrem nahoru“ jsou například prodeje aktiv přidruženým podnikem nebo společným podnikem investori.

<sup>6</sup> Transakcemi „po vlastnické ose směrem dolů“ jsou například prodeje aktiv investorem jeho přidruženému podniku nebo jeho vklady aktiv tamtéž.

<sup>7</sup> Pro konsolidované účetní závěrky sestavené za období začínající 1. lednem 2013 a později.

<sup>8</sup> V současné době se ozývají hlasy, které by chtěly do IFRS vrátit možnost použití poměrné metody pro spoluovládání, ale teprve čas ukáže, zda budou jejich argumenty vyslyšeny či nikoliv.

V České republice se konsolidačním pravidlům zákonodárci nevěnovali již více než dvě desetítky let. Do konce minulého tisíciletí české účetní předpisy za spoulovládání označovaly pouze takový podíl, při kterém všichni držitelé těchto práv museli mít stejný podíl na vlastním kapitálu vlastněné společnosti. Těsně po roce 2000 začaly probíhat odborné diskuse, zda opravdu musí mít každý z vlastníků stejný podíl na vlastním kapitálu vlastněné společnosti, aby se jednalo o spoulovládání. Z této diskuse vyvstalo naprosto jednoznačně, že o spoulovládání se jedná vždy, když dva nebo více spoluvlastníků dají dohromady více než 50% podíl na hlasovacích právech a na základě dohody tato práva společně uplatňují bez ohledu na to, zda má každý investor shodný vlastnický podíl. I IFRS na společný podnik nahlíží touto optikou.

Uvedenou myšlenku je vhodné vizualizovat pomocí ilustrativního schématu ekonomicky propojených účetních jednotek, který se nachází v předchozím textu. Pokud by ve schématu společnost BŽ držela 35% podíl a společnost M 30% podíl na společnosti SP1, přičemž tyto dvě společnosti by měly mezi sebou uzavřenou dohodu o společném ovládnutí společnosti SP1, pak by se podle IFRS stále jednalo o společný podnik a postupy pro sestavení konsolidované účetní závěrky, resp. metody pro zahrnutí jednotlivých společností by byly shodné s těmi, které vyplývají z původního schématu. Podle českých účetních standardů by se ale za těchto změněných podmínek již o spoulovládání nejednalo (přestože to věcně spoulovládání stále je) a do konsolidované účetní závěrky za skupinu M by SP1 byla zahrnuta jako přidružený podnik ekvivalenční metodou.

Po vzájemné dohodě zákonodárců s odbornými poradci na tuto problematiku skutečně došlo k vypuštění podmínky shodného vlastnického podílu mezi jednotlivými investory z vyhlášky. Bohužel nedošlo ke stejné úpravě v českých účetních standardech, ČÚS č. 20 *Konsolidovaná účetní závěrka* v oddíle 6 stále uvádí, že:

„6.1. Poměrnou metodou konsolidace se rozumí

a) ...,

b) začlenění jednotlivých složek rozvahy a výkazu zisku a ztráty v poměrné výši odpovídající podílu ovládací osoby na osobě, která je ovládána ve shodě s další nebo dalšími osobami, pokud tyto osoby mají shodný podíl na vlastním kapitálu ovládané osoby po případném přetřídění a úpravách ...“

Nicméně ustanovení vyhlášky mají přednost před ustanoveními ČÚS, a proto by se účetní jednotky měly řídit upravenou formulací ve vyhlášce.

### Závěr

Problematika vymezení konsolidačního celku není tak jednoduchá, jak by se na první pohled mohlo zdát. V praxi se tomuto tématu příliš velká pozornost nevěnuje. Přitom vymezení konsolidačního celku má přímou souvislost i s určením velikostní kategorie skupiny a z ní vyplývající povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky a rozsahu zveřejňovaných informací či osvobození od jejího sestavení. Může nastat řada komplikací, které současné české předpisy buď vůbec neřeší, nebo řeší ne zcela správně. Článek si kladl za cíl upozornit auditorskou obec na některé z nich, aby tak jejich řešením mohla věnovat zvýšenou pozornost.

**Marie Zelenková**

**Ing. Marie Zelenková, Ph.D.**, absolvovala VŠE v Praze, obor účetnictví a finanční řízení podniku. Po roční praxi jako hlavní účetní působí od roku 1997 až do současnosti jako odborná asistentka na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze, kde dokončila doktorské studium. Je jednatelkou společnosti, která se zabývá účetním poradenstvím a specializuje se na konsolidované účetní závěrky. Po úspěšném složení zkoušek se stala daňovým poradcem a je členkou Komory daňových poradců ČR, aktivně pracuje zejména v sekci účetnictví. Je členkou Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR. Působí také jako poradkyně a školitelka Českého statistického úřadu v oblasti účetnictví.



# Konsolidace komplexních skupin – vybrané problémy



Petra Dvořáková

## Zachycení nepřímých nekontrolních podílů ve víceúrovňové konsolidaci

Bez ohledu na to, zda je konsolidace zpracována dle českých účetních předpisů (a jsou uváženy postupy pro tzv. metodu plné konsolidace dle ČÚS č. 20 *Konsolidovaná účetní závěrka*) nebo dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS, v rozsahu konsolidačních postupů dle IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*) je základní postup konsolidace stejný a skládá se z několika na sebe navazujících kroků:

- agregace hodnot účetních výkazů mateřské společnosti a všech dceřiných společností, tj. agregace aktiv, závazků, nákladů a výnosů napříč skupinou, resp. konsolidačním celkem;
- promítnutí konsolidačních úprav jako je eliminace vlastního kapitálu dceřiné společnosti k datu akvizice a majetkové účasti mateřské společnosti, ocenění a uznání goodwillu (resp. konsolidačního rozdílu) a ocenění a uznání nekontrolních podílů (resp. menšinových podílů); a
- eliminace dopadu vzájemných vztahů, tj. eliminace vzájemných pohledávek a závazků, výnosů a nákladů a eliminace nerealizovaných vnitroskupinových zisků.

V případech, kdy zpracováváme konsolidaci za rozsáhlejší a složitější skupinu, kde společnosti nejsou vlastněny pouze mateřskou společností, ale existují jak přímé, tak i nepřímé dceřiné společnosti, se musíme navíc vypořádat s výpočtem nepřímých nekontrolních (menšinových) podílů. Začněme však od základů a přiblížíme nejdříve výpočet přímých nekontrolních podílů. Dále uvedené ilustrativní příklady vycházejí z pravidel IFRS.

## Efekt akvizice dceřiné společnosti – přímé nekontrolní podíly

Aby mohla skupina sestavit konsolidaci, musí k datu akvizice provést výpočet goodwillu a nekontrolních podílů

Hodnota goodwillu je v IFRS ovlivněna tím, jak jsou oceněny nekontrolní podíly. Úprava v IFRS 3 *Podnikové kombinace* obsahuje dva možné přístupy, a to ocenění nekontrolních podílů reálnou hodnotou (tzv. metoda plného goodwillu) a ocenění na bázi poměrné hodnoty čistých aktiv dceřiné společnosti (oceněných individuálně reálnou hodnotou). V případě, že si skupina

zvolí vykázání nekontrolních podílů reálnou hodnotou, bude v jejich ocenění zahrnuta jak poměrná hodnota goodwillu, tak i goodwill připadající nekontrolním podílům. V druhé variantě jsou nekontrolní podíly oceněny poměrem k hodnotě čistých aktiv dceřiné společnosti, tj. hodnota goodwillu odráží pouze goodwill připadající skupině, resp. mateřské společnosti (tzv. metoda poměrového goodwillu). Skupina nemusí používat tyto metody konzistentně, může si metodu vybrat pro každou jednotlivou podnikovou kombinaci.

## Příklad

Mateřský podnik M pořídil dne 31. prosince 2021 80% podíl ve společnosti D1. Kupní cena za tento podíl byla 5 milionů Kč a hodnota čistých aktiv společnosti D1 byla k datu akvizice 5,5 milionu Kč. Pro zjednodušení nebylo při akvizici identifikováno žádné další nehmotné aktivum ani přecenění aktiv či závazků společnosti D1. Skupina se rozhodla ocenit nekontrolní podíly na bázi poměrné hodnoty, tj. stanovuje tedy tzv. poměrový goodwill. Individuální účetní výkazy obou společností a výpočty, které je nutné provést k datu akvizice, jsou uvedeny v tabulkách dále (částky v tabulkách jsou v tisících Kč).

Rozvahy k 31. 12. 2021	M	D1
Dlouhodobá hmotná aktiva	18 000	8 000
Finanční investice v D1	5 000	–
Krátkodobá aktiva	2 000	3 500
<b>Aktiva celkem</b>	<b>25 000</b>	<b>11 500</b>
Základní kapitál	6 000	4 000
Nerozdělené zisky	15 000	1 500
Závazky	4 000	6 000
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>25 000</b>	<b>11 500</b>

## Nekontrolní podíly v D1 k datu akvizice

Nekontrolní podíly v % (100 % – 80 %)	20 %
Hodnota čistých aktiv D1 (11 500 – 6 000)	5 500
<b>Nekontrolní podíly (20 % x 5 500)</b>	<b>1 100</b>

## Výpočet goodwillu

Počáteční ocenění investice v D1	5 000
Hodnota nekontrolních podílů k datu akvizice	1 100
Mínus čistá aktiva D1 k datu akvizice	–5 500
<b>Goodwill</b>	<b>600</b>

Konsolidační úpravy a konsolidované výkazy jsou k datu akvizice následující.

Rozvahy k 31. 12. 2021	M + D1	Konsolidační úprava	Konsolidace
Dlouhodobá hmotná aktiva	26 000	-	26 000
Finanční investice v D1	5 000	-5 000	-
Goodwill	-	600	600
Krátkodobá aktiva	5 500	-	5 500
<b>Aktiva celkem</b>	<b>36 500</b>	<b>-4 400</b>	<b>32 100</b>
Základní kapitál	10 000	-4 000	6 000
Nerozdělené zisky	16 500	-1 500	15 000
Nekontrolní podíly	-	1 100	1 100
Závazky	10 000	-	10 000
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>36 500</b>	<b>-4 400</b>	<b>32 100</b>

### Efekt akvizice dceřiné společnosti – nepřímé nekontrolní podíly

Nyní předpokládejme, že společnost D1 pořídí v dalším období podíl v dceřiné společnosti D2. Tento nový dceřiný podnik již není vlastněn přímo mateřskou společností. Kromě přímých nekontrolních podílů vznikají i nepřímé vazby, tedy nepřímé nekontrolní podíly. Technika sestavení konsolidace v takové víceúrovňové skupině může být v zásadě dvojitá:

- přímá konsolidace, kdy je sestavena jedna konsolidace až na úrovni mateřské společnosti, nebo
- postupná konsolidace, kdy jsou na úrovni jednotlivých nižších celků sestavovány tzv. subkonsolidace, které následně vstupují do konsolidace mateřské společnosti, v našem příkladu by se tedy jednalo o subkonsolidaci na úrovni společnosti D1.

Volba techniky je zcela na uvážení mateřské společnosti. V našem ilustrativním příkladu se zaměříme na postupy a výpočty nutné pro přípravu konsolidace přímou metodou.

Vraťme se tedy k příkladu, v němž uvažujeme, že dceřiný podnik D1 pořídil 100% majetkovou účast ve společnosti D2. K akvizici došlo 1. ledna 2022 a za podíl zaplatil 3,5 milionu Kč. Individuální účetní výkazy společnosti M a D1 jsou stejné jako v předcházejícím příkladu, s výjimkou společnosti D1, která za své peněžní prostředky pořídila účast ve společnosti D2. Účetní výkazy jednotlivých společností jsou uvedeny v tabulce dále.



Rozvahy k 1. 1. 2022	M	D1	D2
Dlouhodobá hmotná aktiva	18 000	8 000	4 000
Finanční investice v D1	5 000	-	-
Finanční investice v D2	-	3 500	-
Krátkodobá aktiva	2 000	-	200
<b>Aktiva celkem</b>	<b>25 000</b>	<b>11 500</b>	<b>4 200</b>
Základní kapitál	6 000	4 000	2 000
Nerozdělené zisky	15 000	1 500	1 000
Závazky	4 000	6 000	1 200
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>25 000</b>	<b>11 500</b>	<b>4 200</b>

Stejně jako u předchozího příkladu je nutné vypočítat výši nekontrolních podílů a goodwill k datu akvizice. Skupina se rozhodla ocenit nekontrolní podíly opět na bázi poměrné hodnoty čistých aktiv společnosti D2 a ani tentokrát nebylo při akvizici identifikováno žádné přecenění aktiv ani závazků.

Nekontrolní podíly v D2 k datu akvizice	
Přímé nekontrolní podíly v % (dle podílu D1 v D2)	0 %
Hodnota čistých aktiv D2 (4 200 – 1 200)	3 000
<b>Nekontrolní podíly (0 % x 3 000)</b>	<b>0</b>

Výpočet goodwillu	
Počáteční ocenění investice v D2	3 500
Hodnota nekontrolních podílů k datu akvizice	-
Mínus čistá aktiva D2 k datu akvizice	-3 000
<b>Goodwill</b>	<b>500</b>

Zde malé zastavení. Jak již bylo zmíněno, konsolidace se sestavuje přímou metodou, tedy až na úrovni matky. Celkový (tedy přímý i nepřímý) podíl skupiny ve společnosti D2 je z pohledu matky 80 %, tedy 100 % (podíl D1 v D2) x 80 % (podíl M v D1), a celkové nekontrolní podíly jsou ve výši 20 %. Někdo by mohl očekávat, že nekontrolní podíl k datu akvizice bude vypočítán jako 20 % x 3 miliony Kč. Pojďme si vysvětlit, proč tomu tak není.

Při výpočtu goodwillu je nutné mít na paměti, že goodwill je vyčíslován na té úrovni, na které vznikl – v tomto případě byla na úrovni D1 pořizena 100% majetková účast v D2. V průběhu konsolidace je v rámci konsolidačních úprav nahrazována hodnota majetkové účasti vykázané v D1 (3,5 milionu Kč) hodnotou čistých aktiv D2. Hodnota celkových čistých aktiv D2 je v konsolidaci 3 miliony Kč (vlastní kapitál k datu akvizice) + 500 tisíc Kč (goodwill). Z této hodnoty jsou nekontrolní podíly vyčísleny již na úrovni společnosti D1, protože hodnota majetkové účasti je součástí čistých aktiv společnosti D1. Pokud bychom vyčíslili nepřímé nekontrolní podíly k datu akvizice i na úrovni společnosti D2, byla by jejich hodnota uměle navýšena. Akvizicí společnosti D2 tedy nedojde k ovlivnění výše nekontrolních podílů v konsolidaci.

Konsolidační úpravy a konsolidované výkazy jsou k 1. lednu 2022 následující:

Rozvahy k 1. 1. 2022	M + D1 + D2	Konsolidační úprava D1	Konsolidační úprava D2	Konsolidace
Dlouhodobá hmotná aktiva	30 000	-	-	30 000
Finanční investice v D1	5 000	-5 000	-	-
Finanční investice v D2	3 500	-	-3 500	-
Goodwill	-	600	500	1 100
Krátkodobá aktiva	2 200	-	-	2 200
<b>Aktiva celkem</b>	<b>40 700</b>	<b>-4 400</b>	<b>-3 000</b>	<b>33 300</b>
Základní kapitál	12 000	-4 000	-2 000	6 000
Nerozdělené zisky	17 500	-1 500	-1 000	15 000
Nekontrolní podíly	-	1 100	-	1 100
Závazky	11 200	-	-	11 200
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>40 700</b>	<b>-4 400</b>	<b>-3 000</b>	<b>33 300</b>

### Zpracování konsolidace v následujících obdobích

Zadání nyní doplníme o data ke konci účetního období, kdy je nutné zahrnout do konsolidace i výsledek běžného roku obou dceřiných společností.

Individuální data jednotlivých společností zobrazuje následující tabulka:

Rozvahy k 31. 12. 2022	M	D1	D2
Dlouhodobá hmotná aktiva	17 200	6 800	3 100
Finanční investice v D1	5 000	-	-
Finanční investice v D2	-	3 500	-
Krátkodobá aktiva	4 200	-	800
<b>Aktiva celkem</b>	<b>26 400</b>	<b>10 300</b>	<b>3 900</b>
Základní kapitál	6 000	4 000	2 000
Nerozdělené zisky	15 000	1 500	1 000
Výsledek běžného období	600	2 300	500
Závazky	4 800	2 500	400
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>26 400</b>	<b>10 300</b>	<b>3 900</b>

Než se pustíme do samotné konsolidace, vypočtěme si nejdříve hodnoty nekontrolních podílů v obou dceřiných společnostech.

Nekontrolní podíly v D1	
Nekontrolní podíly k datu akvizice	1 100
Podíl na výsledku hospodaření v %	20 %
Podíl na výsledku hospodaření (2 300 x 20 %)	460
<b>Nekontrolní podíly ke konci období</b>	<b>1 560</b>

Jak plyne z tabulky, hodnota nekontrolních podílů v D1 se zvýší o podíl na výsledku hospodaření běžného roku. Obdobný výpočet nás pak čeká u společnosti D2, kde nesmíme zapomenout, že ve společnosti D2 má skupina nepřímé nekontrolní podíly, které sice nebyly promítnuty ve výpočtu výše nekontrolních podílů k datu akvizice, ale zde je jejich zohlednění již nutné. Celkový přepočtený podíl M v D2 je tedy 80 %.



Nekontrolní podíly v D2	
Nekontrolní podíly k datu akvizice	0
Podíl na výsledku hospodaření (přímý + nepřímý) v %	20 %
Podíl na výsledku hospodaření (500 x 20 %)	100
<b>Nekontrolní podíly ke konci období</b>	<b>100</b>

Samotná konsolidace pak bude vypadat takto:

Rozvahy k 31. 12. 2022	M + D1 + D2	Úprava k datu akvizice D1	Podíl na výsledku hospodaření D1	Úprava k datu akvizice D2	Podíl na výsledku hospodaření D2	Konsolidace
Dlouhodobá hmotná aktiva	27 100	–	–	–	–	27 100
Finanční investice v D1	5 000	–5 000	–	–	–	–
Finanční investice v D2	3 500	–	–	–3 500	–	–
Goodwill	–	600	–	500	–	1 100
Krátkodobá aktiva	5 000	–	–	–	–	5 000
<b>Aktiva celkem</b>	<b>40 600</b>	<b>–4 400</b>	<b>–</b>	<b>–3 000</b>	<b>–</b>	<b>33 200</b>
Základní kapitál	12 000	–4 000	–	–2 000	–	6 000
Nerozdělené zisky	17 500	–1 500	–	–1 000	–	15 000
Výsledek běžného období	3 400	–	–460	–	–100	2 840
Nekontrolní podíly	–	1 100	460	–	100	1 660
Závazky	7 700	–	–	–	–	7 700
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>40 600</b>	<b>–4 400</b>	<b>–</b>	<b>–3 000</b>	<b>–</b>	<b>33 200</b>

### Úpravy v případě prodeje aktiv – eliminace nerealizované marže

Zadání konsolidace doplníme ještě o vnitroskupinové transakce, konkrétně o přeprodej aktiv a eliminaci nerealizované marže.

Během roku 2022 prodala společnost D2 společností M zboží v hodnotě 12 milionů Kč s marží 25 %. Ke konci roku měla mateřská společnost na skladě ještě třetinu těchto zásob.

Marže na prodaném zboží (12 000 x 25 %)	3 000
Nerealizované marže (snížení zásob a výsledku hospodaření)	1 000
Podíl skupiny (80 %)	800
Podíl nekontrolních podílů (20 %) (snížení nekontrolních podílů v rozvaze i výsledovce)	200

V situaci, kdy zboží prodává dceřiná společnost mateřské (tzv. upstream transakce), je nutné eliminaci nerealizované marže zohlednit i ve výši nekontrolních podílů – úprava eliminace má dopad na výsledek hospodaření dceřiné společnosti, a je proto nutné tuto eliminaci zohlednit i ve výši nekontrolních podílů. Z výsledku hospodaření a hodnoty zásob se tedy eliminuje celá hodnota nerealizované marže, která je pak rozdělena na podíl skupiny a podíl připadající na nekontrolní podíly. Při eliminaci je v hodnotě nekontrolních podílů uvažován

celkový přepočtený podíl (přímý i nepřímý), tedy stejný, kterým je počítán podíl na výsledku hospodaření společnosti D2.

Rozvahy k 31. 12. 2022	Konsolidace před eliminací	Eliminace	Konsolidace
Dlouhodobá hmotná aktiva	27 100	–	27 100
Goodwill	1 100	–	1 100
Krátkodobá aktiva	5 000	–1 000	4 000
<b>Aktiva celkem</b>	<b>33 200</b>	<b>–1 000</b>	<b>32 200</b>
Základní kapitál	6 000	–	6 000
Nerozdělené zisky	15 000	–	15 000
Výsledek běžného období	2 840	–800	2 040
Nekontrolní podíly	1 660	–200	1 460
Závazky	7 700	–	7 700
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>33 200</b>	<b>–1 000</b>	<b>32 200</b>

Doplňujeme, že v případě konsolidace dle českých účetních předpisů by byly úpravy vyplývající z ilustrativních příkladů stejné. Rozdíl by byl pouze v terminologii, v české konsolidaci by skupina vykazovala místo goodwillu konsolidační rozdíl, který se v následujících obdobích odepisuje a nekontrolní podíl je označován za menšinový podíl.



## Měna pro sestavení konsolidace

Pokud společnost sestavuje svou konsolidovanou účetní závěrku za skupinu, ve které figurují i zahraniční podniky, je zřejmé, že se nevyhne kurzovému přepočtu zahraničních dceřiných společností do měny mateřské společnosti.

Měna, ve které společnost prezentuje svou konsolidovanou účetní závěrku (tzv. měna prezentace nebo prezentační měna), závisí na tom, dle jakých účetních pravidel je konsolidace sestavena, zdali dle českých účetních předpisů nebo IFRS. Konsolidovaná účetní závěrka sestavená v souladu s českými účetními předpisy musí být prezentována pouze v českých korunách<sup>1</sup>. Jiné je to ale v IFRS, kde je možné si měnu prezentace zvolit, ať už společnost sestavuje svou konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS povinně, či dobrovolně. Samotný postup přepočtu jednotlivých společností do měny prezentace, shrnutý dále, vychází v IFRS z IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*, přičemž pro účely konsolidace dle českých účetních předpisů (tedy při přepočtu do českých korun) je v praxi postupováno shodně, neboť české účetní předpisy postupy detailně neposkytují.

Dále uvádíme, jak postupovat v situaci, kdy si skupina zvolí prezentovat svou konsolidovanou účetní závěrku v jiné měně, než je měna mateřské společnosti (např. české koruny).

Přehled kurzů, které je třeba použít:

Aktiva (včetně goodwillu) a závazky	měnový kurz k datu sestavení konsolidace
Výsledek hospodaření (v IFRS pak i ostatní úplný výsledek)	měnový kurz k datu transakce, resp. pro praktické zjednodušení průměr daného období
Vlastní kapitál	historický měnový kurz k datu vzniku transakce

Rozdíl, který vznikne z důvodu požadavku na použití různých kurzů v rámci jednotlivých položek účetní závěrky, představuje samostatnou složku vlastního kapitálu, přičemž meziroční změna je v konsolidaci dle IFRS součástí ostatního úplného výsledku<sup>2</sup>. Související otázkou je, jak s takovým rozdílem bude zacházeno v budoucnu a zdali bude či nebude někdy součástí výsledku hospodaření, neboť ostatní úplný výsledek rozlišuje položky s následnou recyklací (převodem) do výsledku hospodaření a položky bez následné recyklace (převodu) do výsledku hospodaření. Toto rozlišení přitom musí být uváděno přímo ve výkazu úplného výsledku v sekci ostatního úplného výsledku.

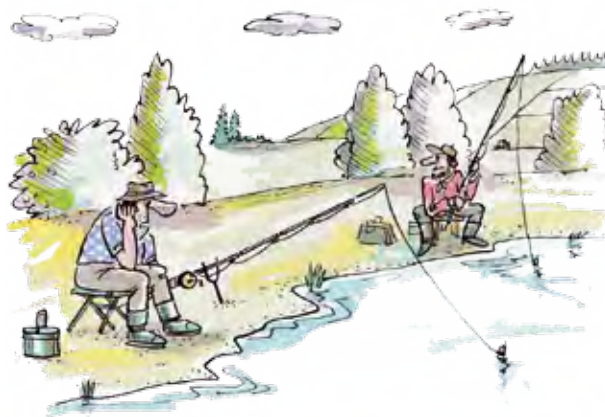
V případech, kdy skupina přepočítává účetní výkazy zahraničních dceřiných společností a provozoven (v IFRS souhrnně nazývaných foreign operations) do měny mateřské společnosti, jsou tyto kurzové

rozdíly vykazovány jako položka s budoucí recyklací do výsledku hospodaření. Znamená to, že ve chvíli vyřazení – prodeje (dekonsolidace) zahraniční dceřiné společnosti je kumulovaný kurzový rozdíl přeúčtován z příslušné složky vlastního kapitálu (fondu) do výsledku hospodaření a ovlivňuje v důsledku výsledek z prodeje dceřiné společnosti.

V případě, kdy je kurzový rozdíl důsledkem rozhodnutí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v měně prezentace (např. v eurech) odlišné od měny mateřské společnosti (např. českých korun) objasňuje postup následující příklad.

Mateřská společnost M podniká na českém trhu a její měnou jsou české koruny (tzv. funkční měna<sup>3</sup>). Společnost M má dvě dceřiné společnosti – společnost D1, jejíž funkční měnou jsou také české koruny, a společnost D2, jejíž funkční měnou jsou americké dolary. Mateřská společnost se rozhodla, že konsolidovanou účetní závěrku připraví dle IFRS, a jako měnu prezentace si zvolila eura.

Jak již bylo zmíněno, kurzové rozdíly se obvykle vykazují jako položka s budoucí recyklací do výsledku hospodaření, protože v případě dekonsolidace dceřiné společnosti jsou součástí efektu prodeje ve výsledku hospodaření. Tato recyklace má ale podmínku – přeúčtovat lze pouze kurzové rozdíly, které vznikly z přepočtu dceřiných společností (a provozoven) splňujících definici tzv. foreign operations (cizoměnových operací). Pouze u nich nastává dopad do výsledku při vyřazení, který má být korigován o kurzové přecenění za dobu držby. V případě konsolidované účetní závěrky jsou cizoměnovou operací dceřiné společnosti (a provozovny), které mají jinou funkční měnu, než je funkční měna mateřské společnosti. V uvedeném příkladě je tedy tato cizoměnová



*Minulý týden jsem v Excelu sestavil tři konsolidované účetní závěrky. Teď se potřebuji alespoň dva dny jen dívat do vody a mlčet.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

<sup>1</sup> Dle aktuálně platné úpravy, neboť připravovaná nová účetní legislativa by měla umožnit sestavení a prezentaci konsolidované účetní závěrky i v jiné měně než českých korunách.

<sup>2</sup> Postupem přepočtu se podrobně zabývá článek *Konsolidace zahraničního podniku* v časopise Auditor č. 4/2016.

<sup>3</sup> Tématu stanovení funkční měny se věnuje článek *Konsolidace zahraničního podniku* v časopise Auditor č. 4/2016.

operace dceřiná společnost D2, jejíž funkční měnou jsou americké dolary. Dceřiná společnost D1 a samozřejmě i mateřská společnost cizoměnovou operací nejsou, protože obě mají stejnou funkční měnu (české koruny). Znamená to, že kurzové rozdíly z přepočtu českých korun do eur nemohou být nikdy recyklovány do výsledku hospodaření. V důsledku toho jsou v takto pojaté konsolidaci dva typy kurzových rozdílů z přepočtu účetních výkazů a v ostatním úplném výsledku budou vykazovány na dvou různých řádcích takto:

Ostatní úplný výsledek v tisících EUR	M	D1	D2	Celkem
Kurzové rozdíly z přepočtu	-	-	700	700
Ostatní úplný výsledek po zdanění – položky, které budou přeúčtovány do výsledku hospodaření	-	-	700	700
Kurzové rozdíly z přepočtu	1 200	450		1 650
Ostatní úplný výsledek po zdanění – položky, které nebudou přeúčtovány do výsledku hospodaření	1 200	450	-	1 650
<b>Ostatní úplný výsledek celkem</b>	<b>1 200</b>	<b>450</b>	<b>700</b>	<b>2 350</b>

### Závěr

Konsolidační postupy při zpracování konsolidovaných účetních závěrek nemusí být vždy jednoznačné a leckdy můžeme diskutovat, zdali postupujeme správně, neboť související úprava v pravidlech není tak detailní. V příspěvku jsme vybrali dvě oblasti. V první části jsme přiblížili úvahy a postupy, které je třeba činit u kalkulačních tzv. nepřímých nekontrolních (menšinových) podílů u nepřímých dceřiných společností, neboť z pravidel vyplývá, že u neplně vlastněných dceřiných společností je třeba v konsolidaci uznat a ocenit tzv. nekontrolní (menšinové) podíly. Ve druhé části jsme upozornili na charakter kurzového rozdílu (v účetních závěrcích sestavených dle IFRS), je-li měna konsolidace a měna, v níž je konsolidovaná účetní závěrka sestavena, odlišná od funkční měny mateřské společnosti, neboť z pravidel vyplývá postup, kdy je kurzový rozdíl z převodu účetních výkazů zahraniční operace – dceřiné společnosti součástí ostatního úplného výsledku s následným přeúčtováním do výsledku hospodaření.

**Petra Dvořáková,  
Libor Vašek**

*Petra Dvořáková se věnuje konsolidacím a oblasti IFRS již přes 15 let. Po absolvování Vysoké školy ekonomické v Praze začala své zkušenosti sbírat ve společnostech ČEZ, J&T Finance Group či Heureka Group, kde se věnovala konsolidacím, IFRS metodice a implementaci konsolidačních softwarů. V současné době pracuje jako Project Manager ve společnosti Deloitte.*

**Ing. Libor Vašek, Ph.D.**, je absolvent VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, na níž nadále působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu. Je účetním expertem certifikace účetní profese, členem Komory certifikovaných účetních a v letech 2013 až 2021 byl jejím předsedou. Věnuje se lektorské a poradenské činnosti v oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a konsolidací účetních závěrek. Je členem kontrolního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem, členem Legislativní rady malých a středních podniků při AMSP ČR. Je autorem podcastu Pro(fi) účetní.

## Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

### 3. Dopad nesprávností předcházejících období na údaje běžného období

Ještě jedna věc, Hugo. Nesprávnosti ve srovnávacích obdobích mají často dopad i na údaje za běžné období.

Myslíš třeba chybějící opravnou položku v předchozím období, na kterou jsme loni dali výhradu a která nadále chybí i v běžném období?

Nejenom to. Problém je i v případě, kdy opravnou položku v běžném roce dotvořili.

Aha, tvorba takové opravné položky nepatří do výsledovky běžného roku!

Přesně tak. V takové situaci jsou špatně údaje za předchozí i běžné období.

To je pravda. A problém bude existovat dokonce ještě i o rok později. Letošní nesprávná výsledovka bude v následujícím roce prezentována ve srovnávacích údajích. Tím pádem i v následujícím roce bude v závěrcích přetrvávat nesprávnost srovnávacích údajů, jak jsme se již dříve bavili.

Ano. Materiální chyba vzniká v jednom roce, pokud není následně opravena, povede obvykle k výhradám tři roky po sobě.

Těch problematických situací je mnohem víc a mají různá řešení, četl jsem o tom rozsáhlý článek v časopisu Auditor č. 10/2022.



# Konsolidovaná účetní závěrka v interpretacích Národní účetní rady



Alice Šrámková

Postup při sestavení konsolidované účetní závěrky, zejména výpočet konsolidačního rozdílu, použití plné, ekvivalenční a poměrné metody je obsažen v českém účetním standardu 020 *Konsolidovaná účetní závěrka*. Tento standard obsahuje pouze základní principy a nikoli postupy řešení složitějších případů, které v procesu sestavení konsolidované účetní závěrky mohou nastat.

Příkladem mohou být postupné nákupy podílů v konsolidovaných entitách. Standard sice obsahuje ustanovení, podle kterého se musí k datu každé takové transakce stanovit konsolidační rozdíl, ale situace, kdy se akvizicí stane z přidruženého podniku již zahrnutého v konsolidované účetní závěrce podnik dceřiný, ve standardu popsána není. Obdobně ve standardu naprosto chybí ustanovení, jak postupovat při plném či částečném prodeji dceřiného podniku. Tomuto problému se věnuje interpretace I-38 *Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce* z roku 2019.

## I-38 Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce

Cílem této Interpretace je stanovit postup účtování a vykázání prodeje celého podílu v dceřiném podniku (dále jen „prodej podílu“) v konsolidované účetní závěrce s ohledem na čistá aktiva prodáváného dceřiného podniku, menšinové podíly, konsolidační rozdíl a zachycení dopadu prodeje v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty. Tento proces bývá také označován jako dekonsolidace. Pro úplnost dodávám, že tato interpretace neřeší situaci částečného prodeje podílu.

Podstata prodeje podílu v dceřiném podniku z pohledu konsolidované účetní závěrky je obdobou transakce prodeje obchodního závodu z pohledu individuální účetní závěrky. Dceřiný podnik je konsolidován od data akvizice do data prodeje podílu. Pokud dojde k prodeji podílu v průběhu účetního období, aktiva a závazky dceřiného podniku již nejsou součástí konsolidovaných aktiv a závazků k rozvahovému dni. Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty však musí obsahovat výnosy a náklady dosažené prodáváním dceřiným podnikem, a to od počátku účetního období do data prodeje podílu včetně všech konsolidačních úprav, odpisu konsolidačního rozdílu za poměrnou část účetního období a vyjádření menšinových podílů na výsledku hospodaření za poměrnou část účetního období. Obdobně jako jsou součástí výkazu zisku a ztráty výnosy a náklady dosažené obchodním závodem od počátku účetního období do data jeho pozbytí.

K datu prodeje podílu je nutné vyčíslit následující položky:

- hodnotu prodáváných aktiv, rezerv, závazků, položek časového rozlišení, a to včetně odložené daně a rezervy na splatnou daň, k datu prodeje podílu nedochází k rozpuštění opravných položek či rezerv vykazovaných dceřiným podnikem;
- zůstatkovou hodnotu konsolidačního rozdílu;
- menšinový podíl ve vztahu k prodávánému podílu.

Proces dekonsolidace si můžeme představit tak, že den před prodejem podílu bude sestavena mezitímní konsolidovaná účetní závěrka, v níž budou správně oceněny a vykázány již uvedené položky. Následně budou tyto položky (obdobně jako při prodeji obchodního závodu) vykázány v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty v rámci ostatních provozních nákladů. Pokud by byla čistá hodnota těchto položek záporná, budou k datu prodeje vykázány v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty v položce ostatních provozních výnosů. Výnos z prodeje podílu je vykázán v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty v rámci ostatních provozních výnosů.

V individuální účetní závěrce mateřského podniku je prodej zachycen obvykle v rámci finančního výsledku hospodaření, kam je zaúčtována pořizovací cena prodaného podílu i výnos z jeho prodeje. V konsolidované rozvaze byla již k datu akvizice tato pořizovací cena eliminována, proto v rámci konsolidačních úprav musí být tento účetní zápis zrušen. Výnos z prodeje bude v konsolidované účetní závěrce reklasifikován z finančního do provozního výsledku hospodaření. V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty tedy nebude v souvislosti s prodejem podílu vykázán žádný finanční výsledek hospodaření.

Prodej podílu by měl být popsán i v příloze v konsolidované účetní závěrce, kde by měla účetní jednotka uvést:

- rozpis položky ostatních provozních nákladů (případně ostatních provozních výnosů v případě, že jsou čistá aktiva prodáváného dceřiného podniku záporná), který obsahuje minimálně výši dekonsolidovaných aktiv, závazků, konsolidačního rozdílu a menšinových podílů v souvislosti s prodejem podílu;
- výpočet výnosu z prodeje podílu, pokud obsahuje nějaké podmíněné úhrady vázané například na dosažení určité úrovně zisku prodáváného podniku;
- výši zisku nebo ztráty dosažené prodejem podílu.

## Vliv prodeje podílu v dceřiném podniku na existenci skupiny a konsolidačního celku

Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku se testuje na úrovni skupiny, která je definována jako mateřský

podnik a všechny jeho dceřiné podniky. Pokud je prodáván dceřiný podnik jediným dceřiným podnikem, jeho prodejem přestává skupina existovat a tedy i povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Tato situace ale není explicitně stávajícím zákonem o účetnictví ani prováděcími předpisy řešena. Argumentem, který podporuje sestavení konsolidované účetní závěrky k rozvahovému dni, který bezprostředně následuje po prodeji podílu v jediném dceřiném podniku je skutečnost, že pokud by tato poslední konsolidovaná účetní závěrka nebyla sestavena, nebyla by uživatelům k dispozici informace o výsledku této transakce z konsolidovaného pohledu.

### Ilustrativní příklad

Účetní jednotka M (mateřský podnik) koupila dne 1. ledna 2018 60% podíl v účetní jednotce D (dceřiný podnik) za 16 milionů Kč. K datu akvizice byl základní kapitál podniku D 6 milionů Kč a výsledky hospodaření minulých let byly ve výši 8,4 milionu Kč. Podnik D dále vlastnil pozemek, jehož reálná hodnota k datu akvizice byla o 3 miliony Kč vyšší než jeho účetní hodnota. Tento pozemek podnik D stále vlastní. Sazba daně z příjmů je 19%. Konsolidační rozdíl je odpisován po dobu 10 let.

Dne 1. dubna 2022 podnik M prodal podnik D za 25 milionů Kč. Níže jsou uvedené mezitímní rozvahy k 31. březnu 2022 a výkazy zisku a ztráty za první tři měsíce roku 2022.

Podnik M má i další dceřiné podniky. Pro názornost uvádím pouze vztahy mezi M a D. Pro zjednodušení

neuvádím finanční výnosy a finanční náklady žádného podniku. Částky v tabulkách jsou v tisících Kč.

Rozvaha k 31. 3. 2022	M	D
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	70 000	20 300
Dlouhodobý finanční majetek	16 000	–
Ostatní aktiva	45 300	15 600
<b>Aktiva celkem</b>	<b>131 300</b>	<b>35 900</b>
Základní kapitál	60 000	6 000
Nerozdělený výsledek hospodaření minulých let	26 800	12 400
Výsledek hospodaření b.o.	3 500	700
Rezervy	400	100
Odložený daňový závazek	900	250
Ostatní závazky	39 700	16 450
<b>Pasiva celkem</b>	<b>131 300</b>	<b>35 900</b>

Výkaz zisku a ztráty za období leden až březen 2022	M	D
Tržby	24 000	9 600
Výkonová spotřeba	–15 000	–5 800
Osobní náklady	–4 500	–2 600
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>4 500</b>	<b>1 200</b>
Daň z příjmů splatná	–760	–420
Daň z příjmů odložená	–240	–80
<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>3 500</b>	<b>700</b>

### Řešení:

Rozvaha k 1. 4. 2022	M	D	1.	2.	3.	4.	5.	6.
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	70 000	20 300	3 000				–23 300	70 000
Dlouhodobý finanční majetek	16 000	–	–16 000					–
Konsolidační rozdíl			5 102	–2 168			–2 934	–
Ostatní aktiva	45 300	15 600				25 000	–15 600	70 300
<b>Aktiva celkem</b>	<b>131 300</b>	<b>35 900</b>	<b>–7 898</b>	<b>–2 168</b>	<b>0</b>		<b>–41 834</b>	<b>140 300</b>
Základní kapitál	60 000	6 000	–6 000					60 000
Nerozdělený výsledek hospodaření minulých let	26 800	12 400	–8 400	–2 040	–1 600			27 160
Výsledek hospodaření b.o.	3 500	700		–128	–280	25 000	–16 652	12 140
Menšinový podíl			5 932		1 880		–7 812	–
Rezervy	400	100					–100	400
Odložený daňový závazek	900	250	570				–820	900
Ostatní závazky	39 700	16 450					–16 450	39 700
<b>Pasiva celkem</b>	<b>131 300</b>	<b>35 900</b>	<b>–7 898</b>	<b>–2 168</b>	<b>0</b>		<b>–41 834</b>	<b>140 300</b>

### Úpravy:

- Úpravy k datu akvizice.
- Odpis konsolidačního rozdílu mezi datem akvizice a datem prodeje ( $5\,102/120 \times 51 = 2\,168$ ;  $5\,102/120 \times 48 = 2\,040$ ;  $5\,102/120 \times 3 = 128$ ).
- Vyjádření menšinových podílů mezi datem akvizice a datem prodeje ( $40\% \times (12\,400 - 8\,400) = 1\,600$ ;  $40\% \times 700 = 280$ ).
- Zachycení prodejní ceny 1. dubna 2022.
- Dekonsolidace aktiv, závazků, menšinových podílů, konsolidačního rozdílu ( $23\,300 + 2\,934 + 15\,600 - 7\,812 - 100 - 820 - 16\,450 = 16\,652$ ).
- Rozvaha po prodeji podílu.

Výkaz zisku a ztráty od 1. 1. do 1. 4. 2022	M	D	1.	2.	3.	4.
Tržby	24 000	9 600				33 600
Výkonová spotřeba	-15 000	-5 800				-20 800
Osobní náklady	-4 500	-2 600				-7 100
Odpis konsolidačního rozdílu			-128			-128
Ostatní provozní výnosy					25 000	25 000
Ostatní provozní náklady					-16 652	-16 652
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>4 500</b>	<b>1 200</b>				14 920
Daň z příjmů splatná	-760	-420				-1 180
Daň z příjmů odložená	-240	-80				-320
<b>Výsledek hospodaření po zdanění</b>	<b>3 500</b>	<b>700</b>				12 420
Menšinový podíl na VH po zdanění				280		280

*Úpravy:*

1. Odpis konsolidačního rozdílu ( $5\,102/120 \times 3 = 128$ ).
2. Vyjádření menšinových podílů do data prodeje podílu (40 % ze 700 = 280).
3. Zachycení prodejní ceny 1. dubna 2022, dekonsolidace aktiv, závazků, menšinových podílů z rozvahy (k datu prodeje), konsolidačního rozdílu (viz úprava v rozvaze).
4. Výkaz zisku a ztráty po prodeji podílu.

**Částečný prodej podílu**

Ani český účetní standard (ČÚS) 020, ani interpretace I-38 neřeší částečný prodej podílu v dceřiném podniku. V podstatě mohou po částečném prodeji podílu nastat čtyři situace:

- zůstává charakter dceřiného podniku;
- z dceřiného podniku se stane podnik společný;
- z dceřiného podniku se stane podnik přidružený;
- z dceřiného podniku se stane nekonsolidovaná finanční investice.



V této souvislosti je nutné především vyřešit otázku, zdali bude ve výkazu zisku a ztráty vykázán zisk či ztráta z částečného prodeje podílu. V pojetí IFRS se prodej podílu vykazuje výsledkově pouze pokud dojde ke ztrátě ovládnání. Dojde-li pouze ke snížení podílu v dceřiném podniku, je výsledek transakce vykázán ve vlastním kapitálu. Při absenci konkrétního ustanovení v českých předpisech by bylo možné uvažovat i o výsledkovém vykázání výsledku transakce v každé z výše popsaných situací. Zvolené řešení by mělo být vždy popsáno v příloze v účetní závěrce.

Při sestavení konsolidovaného výkazu zisku a ztráty je dále třeba si uvědomit, že při částečném prodeji bude část výnosů a nákladů do konsolidované účetní závěrky zahrnuta plnou metodou a zbývající část roku metodou poměrnou či ekvivalenční v návaznosti na to, zda po prodeji podílu vzniká účetní jednotce v prodávaném podniku společný či podstatný vliv.

**I-36 Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu**

Druhou interpretací Národní účetní rady ve vztahu ke konsolidované účetní závěrce je I-36 *Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu*.

Impulsem vzniku této interpretace byla novela zákona o účetnictví od roku 2016, která významně snížila limity pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky. V praxi tedy docházelo k situacím, kdy účetní jednotka s několikaletým odstupem zjistila, že ji vznikla povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a tedy stanovit konsolidační rozdíly. Nicméně tato situace může nastat i v současnosti, protože povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku se nevztahuje na všechny skupiny. Je tedy důležité umět se vypořádat se situací, kdy akvizice dceřiného podniku předcházela povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky o několik let a informace nezbytné pro výpočet konsolidačního rozdílu již nejsou zjistitelné nebo by náklady na získání takové informace převýšily její ekonomický přínos. Tato interpretace není zaměřena na účetní jednotky, které již před pořízením podílu v dceřiném, přidruženém nebo společném

podniku sestavovaly konsolidovanou účetní závěrku. Tyto účetní jednotky postupují v souladu s ustanoveními ČÚS 020.

ČÚS 020 definuje konsolidační rozdíl jako rozdíl mezi pořizovací cenou podílů konsolidované účetní jednotky a jejich oceněním podle podílové účasti konsolidující účetní jednotky na výši vlastního kapitálu vyjádřeného reálnou hodnotou (tj. rozdíl reálných hodnot aktiv a reálných hodnot cizího kapitálu) ke dni akvizice nebo ke dni dalšího zvýšení účasti. Datum akvizice pak ČÚS 020 definuje jako den, od něhož začíná účinně ovládající osoba uplatňovat příslušný vliv nad konsolidovanou účetní jednotkou. Snahou každé účetní jednotky by mělo být dodržení tohoto ustanovení. I-36 by měla být využita jen za situace, kdy objektivně nelze konsolidační rozdíl v souladu s ČÚS 020 stanovit.

První konsolidovaná účetní závěrka musí obsahovat i srovnatelné období. Aby bylo možné uvést ve všech výkazech tvořících konsolidovanou účetní závěrku i údaje za srovnatelné období, je nutné sestavit i konsolidovanou rozvahu k prvnímu dni srovnatelného období (dále jen „výchozí konsolidovaná rozvaha“). Do výchozí konsolidované rozvahy vstupují všechny účetní jednotky, které má konsolidující účetní jednotka povinnost k tomuto datu konsolidovat (§ 22 a § 22a zákona o účetnictví), včetně těch, které byly mezi datem výchozí konsolidované rozvahy a datem první konsolidované účetní závěrky prodány. Pokud není možné z již uvedených důvodů stanovit konsolidační rozdíl v souladu s ČÚS 020, je možné jej stanovit následujícím způsobem:

- Prvním krokem je výpočet rozdílu mezi historickou pořizovací cenou (respektive součtem všech dílčích pořizovacích cen), podílem v dceřiném podniku a podílem na účetní hodnotě vlastního kapitálu k datu výchozí konsolidované rozvahy. Podílem se rozumí velikost podílu k datu výchozí konsolidované rozvahy.
- Druhým krokem je proúčtování výsledku (kladného či záporného) z prvního kroku oproti nerozděleným výsledkům hospodaření minulých let. Výsledkem tohoto postupu je nulový konsolidační rozdíl ve výchozí konsolidované rozvaze.

Pokud by v důsledku jednorázového odpisu konsolidačního rozdílu došlo k vykázání neuhrazené ztráty minulých let či přímo záporného vlastního kapitálu, účetní jednotka prověří, zdali tato hodnota odpovídá věrnému a poctivému obrazu finanční situace konsolidačního celku. Pokud by v důsledku zvoleného náhradního způsobu stanovení konsolidačního rozdílu měla být negativně a neoprávněně ovlivněna finanční situace konsolidačního celku, pravděpodobně není zvolený náhradní způsob vhodný pro stanovení konsolidačního rozdílu daného konsolidačního celku a konsolidující účetní jednotka by měla postupovat podle pravidel ČÚS 020.

Popsaný postup je možné použít na všechny typy podniků, které jsou součástí konsolidované účetní

závěrky, tedy i na přidružené a společné podniky při dodržení základních pravidel této interpretace.

S ohledem na skutečnost, že náhradní způsob výpočtu není v souladu s požadavky ČÚS 020, je nebytné, aby okolnosti a způsob výpočtu byly popsány v příloze v konsolidované účetní závěrce, včetně:

- způsobu výpočtu konsolidačního rozdílu pro každou konsolidovanou účetní jednotku a
- výše konsolidovaného nerozděleného výsledku hospodaření k datu výchozí konsolidované rozvahy a způsob jeho výpočtu spolu s uvedením dílčích částek, které do výpočtu vstupují.

## Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

### 4. Počátečních zůstatky versus srovnávací údaje

Sally, ještě k tomu, že nemám povinnost sbírat důkazní informace o věcné správnosti údajů za srovnávací období. Pokud jsem ale nastupující auditor, tak mám přeci povinnost získat důkazní informace o správnosti počátečních zůstatků.

To je pravda. Musím získat důkazní informace buď posouzením auditní dokumentace předchozího auditora, nebo provést vlastní auditorské postupy anebo obojí. Co se ti na tom nezdá?

Není to v rozporu? Srovnávací údaje ověřovat nemusím, zatímco počáteční zůstatky ano? Vždyť srovnávací údaje v rozvaze a počáteční zůstatky jsou to samé.

Číselně často ano. Ale pořád jde o dvě různé věci. Srovnávací údaje poskytují informace o předchozím období, ty věcně ověřovat nemusím. Počáteční zůstatky jsou naopak informace týkající se běžného období, ke kterému je mojí odpovědností se vyjádřit.

Aha. Samotné počáteční zůstatky v závěrce vidět nejsou, ale úzce souvisí s výsledkovou běžného roku. Když bude rozvaha ke konci auditovaného období správná, ale počáteční zůstatky budou špatně, tak bude špatně výsledovka běžného roku.

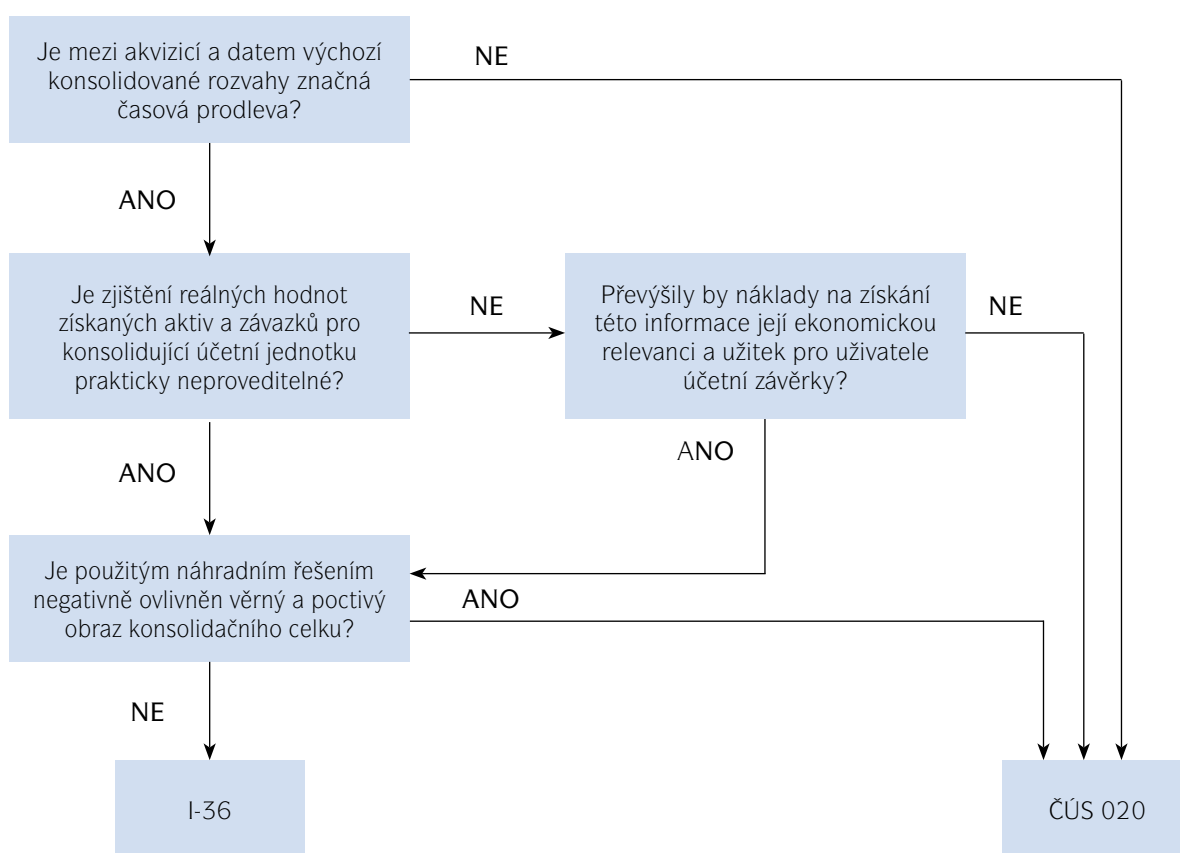
Přesně tak. A protože musíme získat důkazní informace o výsledovce, musíme mít nevyhnutelně důkazní informace i o počátečních zůstatcích.

Tento náhradní postup může být zároveň logický v situacích, kdy od minulé akvizice (či zvýšení účasti) uplynula významná doba a vzhledem k tomu lze očekávat, že užitky spojené s přeceněním aktiv na reálné hodnoty byly již do data výchozí rozvahy ve velké míře spotřebovány. V této situaci může porovnání účetních hodnot finanční investice a aktiv a závazků vést k věrnějšímu a pochopitelnějšímu výsledku než případná simulace reálných hodnot k datu výchozí rozvahy.

Toto řešení může mít i negativní dopady na zobrazení finanční situace konsolidačního celku. Například v situaci, kdy pořizovací cena výrazně převyšuje účetní hodnotu aktiv v rozvaze dceřiného podniku a tento

rozdíl není způsoben klesající výkonností (vykazovanými ztrátami), by jednorázový odpis rozdílu mezi pořizovací cenou a účetní hodnotou aktiv mohl vyústit až v neodůvodněný záporný vlastní kapitál konsolidačního celku. To může nastat v případech, kdy je rozdíl mezi pořizovací cenou a účetní hodnotou aktiv tvořen nehmotnými aktivy, která dceřiný podnik ve své rozvaze nevykazuje (například ochranné známky, databáze zákazníků). V této situaci by měla konsolidující účetní jednotka pro výchozí konsolidovanou rozvahu použít v plném znění ČÚS 020.

Aplikaci I-36 lze znázornit následujícím diagramem.



### Závěr

Obě zmíněné interpretace doplňují české účetní předpisy v oblastech konsolidované účetní závěrky, které nejsou v předpisech explicitně řešeny. Dále si dovoluji poznamenat, že v oblasti IFRS prošla úprava podnikových kombinací a konsolidované účetní závěrky v posledních dvaceti letech značnými změnami. Bohužel žádná z těchto změn nebyla promítnuta do české úpravy. Nadějí v oblasti konsolidací je nový zákon o účetnictví, který by měl celou tuto oblast podrobněji upravovat. V souladu s tím by měly doznat úprav i prováděcí předpisy, které by měly být pro účetní jednotky srozumitelnější a ucelenější.

### Alice Šrámková

*Ing. Alice Šrámková působí jako daňový poradce ve společnosti Grant Thornton, je členkou Komory daňových poradců ČR, členkou 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 právnických osob. Je autorkou řady odborných článků a lektorkou agenturního a zakázkového firemního vzdělávání.*

# Základní postupy v rámci auditu účetní závěrky skupiny



Michal Šindelář

S auditem účetní závěrky skupiny (dále také konsolidované účetní závěrky) se v praxi setkávají nejenom velké auditorské společnosti, ale i auditorské společnosti menší či auditoři – OSVČ. Článek předkládá základní auditorské postupy, které jsou specificky upraveny pro audit konsolidované účetní závěrky a jeho

cílem je tuto problematiku přiblížit především menším auditorským praxím. Existující nastavení limitů pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky a jejího auditu v zákoně o účetnictví vede k tomu, že se s touto povinností setkávají i skupiny účetních jednotek, které povinnost jejího sestavení nepředpokládaly. V praxi se občas také stává, že na povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky upozorní jednu z účetních jednotek skupiny až auditor provádějící povinný audit její (nekonsolidované) účetní závěrky.

## Základní úprava auditu účetních závěrek skupiny (konsolidovaných účetních závěrek)

Auditor se při auditu účetní závěrky skupiny musí řídit všemi relevantními předpisy – zákonem o auditorech, Mezinárodními standardy pro audit (ISA) či etickým kodexem Mezinárodního výboru pro etické standardy účetních. Specifika auditu účetní závěrky skupiny vychází především z mezinárodního auditorského standardu ISA 600 *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny* a vážou se k samotným specifickým konsolidované účetní závěrky. Základními pojmy, se kterými tento standard specificky pracuje, jsou následující:

- auditor skupiny – partner nebo jiná osoba v auditorské společnosti zodpovědný za auditní zakázku skupiny a jeho provedení a za výrok auditora k účetní závěrce skupiny vydaný jménem auditorské společnosti,
- auditorský tým skupiny – partneři, včetně auditora skupiny, a zaměstnanci, kteří vytvářejí celkovou strategii auditu skupiny, komunikují s auditory složek, provádějí práce týkající se procesu sestavení účetní závěrky skupiny a vyhodnocují závěry vyvozené z důkazních informací auditora jako základu pro výrok auditora k účetní závěrce skupiny,
- auditor složky – auditor, který na základě žádosti auditorského týmu skupiny provádí auditorské práce na finančních informacích vztahujících se ke složce, tj. zjednodušeně auditor účetní jednotky vstupující do konsolidované účetní závěrky,

- složka – účetní jednotka nebo podnikatelská činnost, za kterou vedení skupiny nebo této složky sestavuje finanční informace, které by měly být zahrnuty do účetní závěrky skupiny,
- skupina – všechny složky, jejichž finanční informace jsou součástí účetní závěrky skupiny, skupina má vždy více než jednu složku,
- účetní závěrka skupiny – účetní závěrka, která zahrnuje finanční informace za více než jednu složku.

Pro účely tohoto článku je položeno rovnítko mezi účetní závěrku skupiny a konsolidovanou účetní závěrku, nicméně účetní závěrka skupiny je v ISA 600 vymezena širěji.

## Odpovědnost auditora skupiny a auditora složky a účetní jednotky při auditu skupiny

Auditor skupiny zodpovídá za řízení auditu skupiny a dohled nad ním a za jeho provedení v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů. Dále zodpovídá za to, že vydaná zpráva auditora bude s ohledem na dané okolnosti a zjištění vhodná. V souladu se standardem ISA 600 se auditor složky ve zprávě auditora ke konsolidované účetní závěrce neuvádí.

Auditoři jednotlivých složek sice mohou ověřovat finanční informace těchto složek pro účely auditu skupiny a jako takoví nesou odpovědnost za svá zjištění, závěry a výroky, nicméně za výrok auditora skupiny nese odpovědnost auditor skupiny. Auditor skupiny se tedy nemůže na informace od auditora složky „bezvýhradně“ spoléhat, ale musí provést postupy k ověření jeho práce, tj. může si vyžádat jeho dokumentaci nebo se s ním sejít za účelem posouzení



*Prostřednictvím této historické ruční kalkulačky jsme před dvaceti lety sestavili naši první konsolidovanou účetní závěrku.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



kvality jeho práce. K tomuto účelu je ve většině případech nutná také spolupráce přímo se složkou.

Odpovědnost účetní jednotky, resp. jejího vedení spočívá v odpovědnosti za sestavení účetní závěrky skupiny podávající věrný a poctivý obraz v souladu s daným účetním rámcem a za vhodný vnitřní kontrolní systém, který zajistí, aby účetní závěrka skupiny neobsahovala materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

### Specifika plánovací fáze auditu konsolidované účetní závěrky

#### Seznámení se se skupinou účetních jednotek a konsolidačním celkem

Stejně jako pro samotné sestavení účetní závěrky skupiny je i pro její audit důležité samotné vymezení skupiny účetních jednotek a konsolidačního celku. Auditor skupiny se musí podrobně seznámit se skupinou a konsolidačním celkem a musí důkladně pochopit jaké společnosti, pomocí jakých metod budou do účetní závěrky skupiny zahrnuty. Specificky je auditorský tým skupiny povinen získat znalosti o procesu sestavení účetní závěrky skupiny, včetně pokynů vydaných vedením skupiny jednotlivým složkám. Dále je auditorský tým skupiny povinen získat znalosti, které mu pomohou identifikovat významné složky a které mu pomohou posoudit rizika, že účetní závěr-

ka skupiny obsahuje materiální nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

#### Seznámení se s účetním rámcem

Další důležitou podmínkou pro audit účetní závěrky skupiny je seznámení se s účetním rámcem všech složek a také s účetním rámcem, ve kterém bude účetní závěrka skupiny sestavena. Pokud do účetní závěrky skupiny vstupují účetní jednotky, které se řídí rozdílnými účetními rámci, je nutné identifikovat rozdíly mezi národními účetními standardy jednotlivých složek a účetním rámcem, ve kterém bude sestavena účetní závěrka skupiny.<sup>1</sup> Identifikace rozdílu a jejich následné správné zanesení do účetní závěrky skupiny je pro věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví jednou z nejdůležitějších věcí v procesu sestavení a auditu účetní závěrky skupiny.

Poměrně častý problém, který může při sestavování účetní závěrky skupiny vzniknout, je časový posun mezi účetním obdobím konsolidující účetní jednotky a konsolidovanými účetními jednotkami nebo mezi jednotlivými konsolidovanými účetními jednotkami. Tento problém může sestavení účetní závěrky skupiny ztížit a je nutné se s ním v rámci úpravy dat vstupujících do účetní závěrky skupiny vypořádat dle příslušného účetního rámce. Nejčastějším řešením z pohledu auditu je požadavek na sestavení a ověření finančních informací složky (tzv. konsolidačního balíčku<sup>2</sup>) sestavených k datu sestavení účetní závěrky skupiny. Z těchto finančních informací se poté vychází při sestavení konsolidované účetní závěrky.

#### Strategie auditu konsolidované účetní závěrky

Stanovení strategie auditu skupiny je klíčovým okamžikem, proto aby mohl auditor skupiny získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka skupiny jako celek neobsahuje materiální nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. V rámci identifikace rizik<sup>3</sup> auditor skupiny musí přihlížet mimo jiné k tomu, aby byl schopen identifikovat složky, které budou v rámci skupiny významné. Významnou složku skupiny lze charakterizovat jako:

- složku samostatně finančně významnou v rámci skupiny nebo
- složku, u které by ze specifických důvodů mohla existovat významná rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny.

Auditor skupiny si vyhodnocuje celkové pokrytí skupiny a třeba v případě, že ověření významných

<sup>1</sup> V České republice se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje buď dle českých účetních předpisů, nebo dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) – povinné použití (emitent investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu) nebo dobrovolně (ostatní účetní jednotky).

<sup>2</sup> Konsolidační balíček si lze představit jako „soubor“ informací (např. forma tabulek v MS Excel), které jsou nutné pro sestavení účetní závěrky skupiny (např. v požadované struktuře sestavené účetní výkazy, informace o dlouhodobých aktivech v požadované struktuře, vnitroskupinové confirmace, informace o splatnosti pohledávek a závazků).

<sup>3</sup> Při identifikaci rizik se auditor skupiny řídí všemi relevantními ISA standardy, především standardem ISA 315 – *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*.

složek neposkytuje auditorovi skupiny přiměřenou jistotu, je nutné provést detailnější auditorské postupy i pro složky, které nejsou individuálně významné.

### Stanovení materiality

Stejně jako pro audit individuální účetní závěrky je i pro audit skupiny důležité, aby auditorský tým skupiny určil různé úrovně materiality specificky k auditu účetní závěrky:

- materialitu pro účetní závěrku skupiny jako celek,
- je-li relevantní, „specifickou“ materialitu pro skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje – jde o situaci, kdy v konkrétních podmínkách dané skupiny existují v účetní závěrce skupiny transakce, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž by zkreslení nižších částek, než je materialita stanovená pro účetní závěrku skupiny jako celku, mohlo reálně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky skupiny,
- úroveň materiality pro ty složky, u nichž budou audit nebo prověrka pro účely auditu skupiny provádět auditori jednotlivých složek – aby došlo ke snížení pravděpodobnosti, že celkový objem neopravených a nezjištěných nesprávností v účetní závěrce skupiny nepřekročí úroveň materiality stanovenou pro účetní závěrku skupiny jako celek na přiměřeně nízkou úroveň, musí být materialita pro jednotlivé složky nižší, než je materialita pro účetní závěrku skupiny jako celek; jestliže budou auditori složek provádět audit pro účely auditu skupiny, auditorský tým skupiny je povinen posoudit přiměřenost prováděcí materiality, která byla stanovena na úrovni složky,
- hranici, nad níž nemohou být nesprávnosti považovány za jednoznačně bezvýznamné z hlediska účetní závěrky skupiny.

### Specifika průběhu auditu účetní závěrky skupiny

#### Reakce na vyhodnocená rizika

Auditor skupiny je povinen navrhnout a zavést vhodné postupy, jejichž prostřednictvím bude reagovat na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti v účetní závěrce skupiny. Auditorský tým skupiny je povinen určit, jaké typy prací budou ve vztahu k finančním informacím složek provedeny, a to buď jím samotným, nebo auditory složek v jeho zastoupení. Pokud auditor skupiny hodlá požádat auditora složky, aby provedl práce týkající se finančních informací složky pro účely auditu skupiny, musí si ověřit minimálně zda:

- auditor složky zná etické požadavky relevantní pro audit skupiny, zda je bude dodržovat, a především zda je nezávislý,
- auditor složky má odpovídající odbornou kvalifikaci,
- auditorský tým skupiny bude mít možnost podílet se na práci auditora složky způsobem, který je nutný pro získání dostatečných a vhodných důkazních informací,

## Hugo a Sally se baví o problematice předchozích období

### 5. Nedostatek důkazních informací o počátečních zůstatcích

Sally, chápu, že při nedostatku důkazních informací o počátečních zůstatcích musím modifikovat výrok. Standardy mluví o několika druhích modifikací a není mi jasné, kdy mám kterou použít.

ISA 510 nabízí několik variant dopadu na výrok a rozhodování ponechává na auditorovi. Nejdříve je třeba si uvědomit, že nedostatek důkazních informací, je-li omezen pouze na počáteční zůstatky, se týká vždy jen výsledovky.

Jasně. Takže musím posoudit, jak velký dopad ten nedostatek důkazních informací na ni může mít. Pokud mi chybí důkazní informace pouze k některým počátečním zůstatkům, například k zásobám, tak možný dopad případné nesprávnosti bude omezen jen na určité řádky výsledovky, například náklady na prodané zboží nebo spotřebu materiálu.

Ano. A pokud hodnota zásob není extrémně vysoká, tak dopad takové případné nesprávnosti může být sice materiální, avšak pravděpodobně nebude rozsáhlý. Pak by mohla stačit pouhá výhrada.

Rozumím. Ale pokud mi chybí důkazní informace ke všem nebo většině počátečních zůstatků, tak to může mít dopad prakticky na celou výsledovku. To bych se obvykle klonil k odmítnutí výroku, neboť jde o rozsáhlý dopad.

Přesně tak. A je tam ještě jeden aspekt. Lze vydat modifikaci výroku – výhradu či odmítnutí – formulovanou obvyklým způsobem, tedy ve vztahu k účetní závěrce jako celku. Ale v tomto speciálním případě standard umožňuje alternativu.

Myslíš výrok s výhradou, případně odmítnutí výroku pouze k výsledovce a k peněžním tokům?

Ano, a vedle toho vydat nemodifikovaný výrok bez výhrad k rozvaze.

To jsem už viděl. Výrok auditora je pak tvořen dvěma dílčími částmi. Přejde mi to pro čtenáře docela srozumitelné.

Ano. A ve standardu ISA 510 je na to i hezký příklad.





- auditor složky působí v regulovaném prostředí, v němž je profese auditora předmětem aktivního dohledu.

Auditorský tým skupiny je dále povinen určit, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude podílet na práci auditorů jednotlivých složek. Jestliže auditor složky nespĺňuje požadavky na nezávislost, které jsou stanovené pro audit účetní závěrky skupiny, nebo jestliže má auditorský tým skupiny vážné pochybnosti týkající se dalších již uvedených záležitostí, auditorský tým skupiny je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o finančních informacích složky, aniž by po auditorovi uvedené složky požadoval provedení prací týkajících se finančních informací složky.

### Významné složky

Provádění auditorských postupů u významných složek se liší tím, z jakého důvodu je složka v rámci účetní závěrky skupiny významná. Je-li složka významná kvůli svému individuálnímu finančnímu významu pro skupinu, je auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení, s použitím materiality stanovené pro danou složku povinen provést audit finančních informací týkající se této složky.

V případě významné složky z důvodu, že vzhledem k jejímu specifickému charakteru nebo okolnostem existuje významné riziko, že účetní závěrka skupiny bude obsahovat materiální nesprávnosti, auditorský tým skupiny, resp. auditor složky v jeho zastoupení, je povinen provést některé z následujících úkonů:

- audit finančních informací složky s použitím materiality stanovené pro danou složku,

- audit jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů, které souvisí s pravděpodobným rizikem materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny,
- specifické auditorské postupy týkající se pravděpodobného rizika materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny.

### Složky, které nejsou významné

V případě složek, které nejsou významné, je auditorský tým skupiny povinen provést analytické postupy na úrovni skupiny.

Pokud dojde auditor skupiny k závěru, že prostřednictvím již uvedených postupů jak u významných složek, tak u složek, které nejsou významné, nezíská dostatečné a vhodné důkazní informace, na jejichž základě bude možné formulovat výrok auditora skupiny, je povinen vybrat některé složky, které nejsou významné (vybrané složky se musí po určité době obměnit), a na jejich finančních informacích provést některé z následujících úkonů (o tyto úkony lze také požádat auditora složky):

- audit finančních informací dané složky, a to s použitím materiality stanovené pro danou složku,
- audit jedné nebo několika skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů,
- prověrku finančních informací dané složky, a to s použitím materiality stanovené pro danou složku,
- jiné specifické postupy upravené Mezinárodními standardy pro audit.

### Spolupráce mezi auditorem skupiny a auditorem složky

Auditor skupiny může auditorské postupy pro ověření dat získaných ze složek provést sám nebo může využít auditora složky, a to především v případě, že je složka povinně auditovaná. Pokud se auditor skupiny rozhodne využít služeb auditora složky, je z pohledu auditu účetní závěrky skupiny jednou z nejdůležitějších činností auditora skupiny komunikace mezi ním a auditory složek v návaznosti na rozdílné odpovědnosti. Komunikace mezi auditorem skupiny a auditorem složky musí být obousměrná, tj. auditor skupiny zadává požadavky auditorovi složky, a naopak auditor složky informuje, např. prostřednictvím tzv. informačních memorand, auditora skupiny o provedených pracích a výsledcích těchto auditorských postupů.

Jestliže audit finančních informací složky provádí auditor složky, auditorský tým skupiny se musí podílet na vyhodnocení rizik prováděném auditorem složky, aby identifikoval riziko materiální nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce skupiny. To, jakým způsobem, kdy a v jakém rozsahu se bude auditorský tým skupiny na vyhodnocení rizik podílet, bude záviset na jeho znalosti auditora složky. Minimálně ale musí provést následující úkony:

- prodiskutovat s auditorem nebo vedením složky tu podnikatelskou činnost složky, která je z hlediska skupiny významná,
- prodiskutovat s auditorem složky do jaké míry je daná složka náchylná k riziku materiální nesprávnosti finančních informací způsobené podvodem nebo chybou a
- prověřit dokumentaci, kterou auditor složky vede k identifikovaným významným rizikům materiální nesprávnosti údajů v účetní závěrce skupiny.

Auditor skupiny musí dále instruovat a důkladně informovat auditora složky. Základní náležitosti těchto instrukcí jsou uvedeny v příloze Mezinárodního auditorského standardu ISA 600 a příklady pokynů auditora skupiny auditorovi složky jsou také uvedeny na internetových stránkách KA ČR. Mezi nejdůležitější lze zařadit například:

- práce, které má auditor složky provést, a způsob jejich využití při auditu účetní závěrky skupiny,
- etické požadavky relevantní pro audit skupiny,
- v případě auditu finančních informací složky její materialitu a hranici, nad kterou již nelze nesprávnosti z hlediska účetní závěrky skupiny považovat za jednoznačně nevýznamné,
- termíny, ve kterých bude auditor skupiny požadovat dodání výstupů,
- identifikovaná rizika.

V tomto ohledu je komunikace mezi auditorem skupiny a auditorem složky velmi důležitá, protože se od ní bude odvíjet mj. zpráva auditora k účetní závěrce skupiny<sup>4</sup>.

### Identifikace vzájemných transakcí a kontrola jejich správného zohlednění v konsolidované účetní závěrce

Jednou z nejdůležitějších prací při sestavování a ověřování účetní závěrky je identifikace transakcí mezi účetními jednotkami vstupujícími do účetní závěrky skupiny a jejich správné zohlednění v této závěrce. Zde je důležitá nejen komunikace mezi auditorem skupiny a konsolidující účetní jednotkou, v rámci které by mělo dojít k přesnému vymezení vzájemných transakcí. Například pro správné zohlednění vzájemných výnosů, nákladů, pohledávek a závazků se používají vnitroskupinové confirmace.

#### Závěr

Článek se pokusil přiblížit požadavky ISA 600 na audit účetní závěrky skupiny. Nepředstavuje úplný výčet povinností auditora skupiny či auditora složky ve vztahu k účetní závěrce skupiny, ale zaměřuje se především na zdůraznění základních aspektů a také na specifické požadavky komunikace mezi auditorem

a konsolidující účetní jednotkou. Audit účetní závěrky skupiny, stejně jako její sestavení, není jednoduchou záležitostí. Vyžaduje vzájemnou kooperaci mezi auditory skupiny a auditory složek stejně tak jako mezi auditorem skupiny a konsolidující účetní jednotkou.

*Článek je zpracován jako výstup projektu IGA VŠE F1/25/2019 Tržní selhání a jejich vliv na kvalitu auditu v České republice.*

**Michal Šindelář**

**Ing. Michal Šindelář, Ph.D.**, je partnerem auditu ve společnosti EURO-Trend Audit a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se zabývá především problematikou kvality poskytovaných auditorských služeb v České republice a vztahem mezi obchodním právem, účetními a daňovými předpisy – v této oblasti je také spoluautorem několika publikací. Věnuje se také lektorské činnosti pro Komoru auditorů ČR a jiné odborné instituce.



<sup>4</sup> Mezi předávané informace od auditora složky auditorovi skupiny patří např. potvrzení o obdržení a porozumění instrukcím, prohlášení o souladu s předpisy a etickým kodexem, plánovací memorandum, výrok auditora (audit opinion), závěrečné memorandum (pojmenování a rozsah se samozřejmě může lišit).

# Test: Konsolidace



Vyberte odpověď, která je z nabízených variant podle vašeho názoru nejsprávnější.

- Sestavení konsolidované účetní závěrky dle českých účetních předpisů je povinné, pokud konsolidační celek přesahuje stanovené velikostní limity, kterými jsou:**

  - brutto hodnota aktiv a čistý obrat
  - brutto hodnota aktiv, čistý obrat a počet zaměstnanců
  - netto hodnota aktiv a počet zaměstnanců
  - netto hodnota aktiv, počet zaměstnanců a čistý obrat
- Jakou konsolidační metodou je zahrnut do konsolidované účetní závěrky sestavené dle českých účetních předpisů přidružený podnik, v němž mateřský podnik uplatňuje podstatný vliv?**

  - metodou plné konsolidace
  - metodou poměrné konsolidace
  - metodou ekvivalence
  - metodou reálné hodnoty
- K 1. 6. 2023 podnik A koupil 60% podíl na základním kapitálu podniku B za 800 tisíc Kč. Transakční náklady činily 60 tisíc Kč. K datu akvizice reálná hodnota čistých identifikovatelných aktiv podniku B činila 900 tisíc Kč. V jaké výši podnik A k datu akvizice ocení goodwill pro účely konsolidované účetní závěrky sestavené dle IFRS?**

  - 260 tisíc Kč
  - 320 tisíc Kč
  - 360 tisíc Kč
  - 460 tisíc Kč
- Konsolidační rozdíl oceněný a vykazovaný v konsolidované účetní závěrce sestavené dle českých účetních předpisů:**

  - se odpisuje rovnoměrně po dobu 10 let
  - se odpisuje rovnoměrně a vždy po dobu 20 let
  - se odpisuje rovnoměrně po dobu rozumně stanovenou účetní jednotkou, avšak max. 20 let
  - se neodpisuje
- Mateřský podnik drží 80% účast v dceřiném podniku A a dohodne s vlastníky menšinových podílů odkup zbývajících podílů za 4,4 milionu Kč. Čistá aktiva podniku A k okamžiku odkupu dosahují hodnoty 19,8 milionu Kč. Z transakce v konsolidaci dle českých účetních předpisů vyplývá:**

  - dopad do výsledku hospodaření ve výši 440 tisíc Kč (ztráta)
  - přímý dopad do vlastního kapitálu ve výši 440 tisíc Kč (ztráta)
  - kladný konsolidační rozdíl ve výši 440 tisíc Kč
  - záporný konsolidační rozdíl ve výši 440 tisíc Kč
- Společný podnik je zahrnut do konsolidované účetní závěrky sestavené dle IFRS:**

  - metodou poměrné konsolidace
  - metodou plné konsolidace
  - reálnou hodnotou
  - metodou ekvivalence
- Dceřiný podnik vyplatil mateřské společnosti dividendu ve výši 3 miliony Kč, která je v konsolidované účetní závěrce:**

  - zachycena jako finanční výnos ve výsledku hospodaření obdobně jako v nekonsolidované účetní závěrce mateřské společnosti
  - zachycena jako snížení goodwillu / konsolidačního rozdílu, neboť dochází k realizaci investice, kterou mateřská společnost dříve uskutečnila
  - eliminována ve svém dopadu převzatém z nekonsolidované účetní závěrky mateřské společnosti
  - převedená z výsledku hospodaření do závazků, neboť musí být v konsolidovaném pohledu vrácena dceřině společnosti
- 80% dceřiná společnost prodala v průběhu roku svému mateřskému podniku zboží za 1,2 milionu Kč s marží 20%, přičemž polovinu zásoby mateřská společnost k rozvahovému dni stále eviduje na skladě. Při konsolidaci dojde ke snížení účetní hodnoty zásob o:**

  - 240 tisíc Kč
  - 192 tisíc Kč
  - 120 tisíc Kč
  - 96 tisíc Kč
- Mateřská společnost M drží 80% účast ve společnosti A a současně 60% účast ve společnosti B. Společnost A drží následně 30% účast ve společnosti C, v níž drží 30% účast též společnost B. Jakou míru vlivu má společnost M ve společnosti C?**

  - 80%
  - 60%
  - 42%
  - 30%
- Mateřská společnost M drží 80% účast ve společnosti A a současně 60% účast ve společnosti B. Společnost A drží následně 30% účast ve společnosti C, v níž drží 30% účast též společnost B. Jakou míru vlastnictví má společnost M ve společnosti C?**

  - 80%
  - 60%
  - 42%
  - 30%

Test připravil Libor Vašek

## Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

*Upozorňujeme, že stanoviska Komory auditorů ČR (KA ČR) jsou založena na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v těchto stanoviscích, pokud bude existovat časová prodleva mezi jejich poskytnutím a praktickým využitím. KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaných názorů. Při zpracování stanovisek vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty. Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR.*

### Dotace z programu podpory na zvýšené náklady na zemní plyn a elektřinu v důsledku mimořádně prudkého růstu jejich cen

#### Dotaz

Je možné vykazovat nárok na dotaci z programu podpory na zvýšené náklady na zemní plyn a elektřinu v důsledku mimořádně prudkého růstu jejich cen schváleného vládou ČR usnesením č 876 ze dne 19. října 2022 (dále jen „Program“), pokud společnost podala žádost v účetním období končícím 31. prosince 2022 i přesto, že rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno Ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky až v následujícím účetním období?

#### Odpověď

Výzva 1 Programu vyhlášená Ministerstvem průmyslu a obchodu České republiky (MPO) 2. listopadu 2022 (dále jen „Výzva 1“) se vztahuje k nákladům vynaloženým ve způsobilém období od 1. února 2022 do 31. října 2022. Z toho důvodu by z pohledu akruálního principu a zásady věcné a časové souměřitelnosti nákladů a výnosů měly být výnosy z této dotace vykázány ve stejném účetním období, tj. v účetní závěrce roku 2022. Ve vztahu k výnosům je ale možné uplatnit akruální princip pouze tehdy, pokud je poskytnutí dotace k rozvahovému dni nepochybné. Pro vykázání výnosů a pohledávky z dotace (resp. dohadné položky aktivní) je tedy klíčové vyhodnotit míru jistoty poskytnutí dotace a prokázat, že k rozvahovému dni na ni existoval nepochybný nárok. Podrobněji se může účetní jednotka inspirovat Interpretací NÚR I-14 *Okamžik vykázání nároku na přijetí nebo vrácení dotace*.

Nepochybný nárok vzniká nejpozději v okamžiku vzniku nezpochybnitelného právního nároku (za který lze obvykle považovat den vydání rozhodnutí), ale za určitých okolností může nastat i dříve. Účetní jednotka je povinna v každém individuálním případě posoudit všechny okolnosti procesu schvalování a poskytnutí dotace na základě jí dostupných dokumentů. Pokud účetní jednotka k rozvahovému dni vyhodnotí, že nepochybný nárok vzniká dříve než nezpochybnitelný

právní nárok, tj. rozhodnutí o přijetí dotace bylo obdrženo až po konci účetního období, pak je nutné tento závěr podložit dostatečnými důkazními informacemi a v případě materiální částky uvést vhodný popis v příloze v účetní závěrce.

Nyní konkrétně k Výzvě 1. Článek 8 odst. 12 Výzvy 1 uvádí, že na poskytnutí dotace neexistuje právní nárok. Tato dotace je tedy dotací nenárokovou. Nabízí se tedy závěr, že nepochybný nárok vzniká až v okamžiku vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, které zakládá právní nárok účetní jednotky. Domníváme se však, že u tohoto konkrétního dotačního programu může v individuálních případech vzniknout nepochybný nárok dříve. Svědčí pro to následující skutečnosti:

- V dokumentu otázky a odpovědi k Výzvě 1 zveřejněném na stránkách MPO je uvedeno, že Výzva 1 nepočítá s uzavřením příjmu žádostí z důvodu vyčerpání alokace a také že podpora bude poskytována na základě splnění všech náležitostí. Pro to svědčí i ustanovení článku 8.3 Výzvy 1.
- MPO poskytuje plnou výši podpory oprávněným žadatelům, nedochází k výběru žadatelů nebo krácení poskytnutých prostředků podle disponibilních zdrojů.
- Pro přidělení dotace nejsou stanoveny žádné dodatečné podmínky, které by účetní jednotka musela splnit po podání žádosti.

Na základě již uvedeného se proto domníváme, že nepochybný nárok v individuálních výjimečných případech může nastat dříve než okamžikem vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace, pokud jsou splněny následující podmínky:

- podání žádosti účetní jednotky MPO do rozvahového dne (tj. 31. prosince 2022), která:
  - má veškeré náležitosti požadované Výzvou 1,
  - údaje v ní uvedené odpovídají požadavkům a podmínkám Výzvy 1, a
- splnění všech podmínek požadovaných Výzvou 1, které lze prokázat bez nutnosti významnějšího úsudku.

Účetní jednotka k rozvahovému dni musí specificky zvážit, zda např.:

- žádost nebyla vrácena MPO k doplnění/přepracování,
- může jednoznačně prokázat, že je oprávněným žadatelem podle definice Výzvy 1,
- neexistují žádné pochybnosti ohledně splnění všech ostatních podmínek obsažených ve Výzvě 1.

Následné peněžité vypořádání může při vyhodnocení, zda k rozvahovému dni existoval nepochybný nárok, poskytnout dodatečnou evidenci o pravděpodobnosti okolností, které existovaly již ke konci účetního období. Rozhodnutí o přidělení dotace nebo přijatá platba v následujícím účetním období nicméně nepředstavují automaticky upravující událost po skončení účetního období, ale je nutné je zohlednit v kontextu ostatních okolností souvisejících s podanou žádostí, které existovaly již ke konci účetního období.

V případě, že účetní jednotka vykáže ve své účetní závěrce vý-

znamnou pohledávku (resp. dohadnou položku aktivní) z titulu Výzvy 1, aniž by k rozvahovému dni obdržela rozhodnutí o přidělení dotace, považujeme za nezbytné, aby uvedla v příloze v účetní závěrce podrobné informace o dotačním titulu a zda účetní jednotka do okamžiku sestavení účetní závěrky obdržela rozhodnutí o přidělení dotace, resp. zda byla dotace proplacena (následná událost).

Pro úplnost doplňujeme, že vzhledem k tomu, že se jedná o nenárokovou dotaci, jak již bylo vysvětleno, v případě, že účetní jednotka podá žádost (nebo jiným způsobem deklaruje vůči MPO záměr žádost podat) až v roce 2023, nelze k rozvahovému dni (31. prosince 2022) prokázat existenci nepochybného nároku na tuto dotaci v souladu s již uvedeným.

Zdůrazňujeme, že uvedené stanovisko je přímo vázáno na podmínky této konkrétní nenárokové dotace, a nelze jej tedy zobecňovat v případě jiných dotačních titulů.

oddělení metodiky KA ČR



## AUDITOR č. 4/2023

ročník XXX

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: redakce@kacr.cz

### REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

### REDAKČNÍ RADA

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,  
předseda  
Ing. Jiří Pelák, Ph.D.,  
místopředseda  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyna  
Ing. Jan Molín, Ph.D.  
doc. Ing. David Procházka, Ph.D.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: infomedia@infomedia.cz

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR