

Konsolidace, samostatná účetní závěrka

Mezinárodní účetní standardy IPSAS v prostředí ČR

26. března 2018

Agenda

IPSAS 35 – Konsolidovaná účetní závěrka

- Přehled požadavků **3–5**
 - Shrnutí rozdílů oproti českým účetním předpisům **6–7**
-

IPSAS 34 – Samostatná účetní závěrka

- Přehled požadavků **8**
 - Shrnutí rozdílů oproti českým účetním předpisům **9**
-

Struktura účetní závěrky **10**

IPSAS 35

Konsolidovaná účetní závěrka: Přehled požadavků (1/3)

Předkládání konsolidované účetní závěrky

- Požadavek sestavit konsolidovanou účetní závěrku k datu splnění podmínky ovládnutí
- Výjimky z konsolidace:
 - účetní jednotka je ovládanou jednotkou a všichni její vlastníci s nesestavením konsolidované závěrky souhlasí;
 - kapitálové nebo dluhové nástroje účetní jednotky nejsou veřejně obchodované, ani neprobíhá jejich emise;
 - nadřazená ovládající jednotka zveřejňuje konsolidovanou účetní závěrku sestavenou dle IPSAS.
- Neexistují výjimky z konsolidace pro malé skupiny nebo pro ovládající účetní jednotky mající jiný druh podnikání.
- *Začátek konsolidace* ► *získání ovládnutí*
- *Konec konsolidace* ► *ztráta ovládnutí*

Proces konsolidace:

Použití jednotných
účetních pravidel

Vyloučení investice proti
jmění ovládané jednotky

Vyloučení ostatních
transakcí v rámci
konsolidované skupiny



IPSAS 35

Konsolidovaná účetní závěrka: Přehled požadavků (2/3)

Ovládání:

- **Splnění 3 podmínek pro naplnění definice ovládání:**
 - Existence moci nad jinou jednotkou
 - Vystavení prospěchu / práva na něj z titulu angažovanosti v této jednotce
 - Schopnost pomocí moci tento prospěch ovlivňovat (povaha a množství)
- Nutnost posouzení konkrétních okolností každého případu
- **Klíčové oblasti při určení ovládání:**
 - účel a smysl jednotky, ve které se účetní jednotka angažuje
 - povaha relevantních činností, jak jsou řízeny;
 - zda je jednotka v pozici zmocnitele nebo zmocněnce při vykonávání ovládání apod.
- Nutnost použití úsudku

Moc:

- Možnost řídit finanční a provozní činnosti jiné entity
- Často vzniká z jiných než hlasovacích práv na základě kapitálových nástrojů
- Existence zákonné pravomoci operovat nezávisle na vládě \neq nemožnost ovládání účetní jednotky jinou jednotkou (např. nejvyšší kontrolní orgán, vládní statistický úřad).
- Existence práv na jinou jednotku \neq automaticky existence moci, např.:
 - regulační ovládání
 - ekonomická závislost
 - ochranná práva

Prospěch

- Finanční (návrtnost investice, např. dividendy)
- Nefinanční (např. efektivita ve výrobě nebo dodávkách, přístup k aktivu a souvisejícím službám dříve než je běžné nebo vyšší kvalita služeb)
- Kladný i záporný

IPSAS 35

Konsolidovaná účetní závěrka: Přehled požadavků (3/3)

Oceňování

- Zahrnutí výnosů a nákladů ovládané jednotky do konsolidovaného výkazu finanční výkonnosti od vzniku do konce existence ovládaní
- Zachycení aktiva a závazků ovládané jednotky k datu vzniku ovládaní
- Neřeší účetní metody pro kombinace ekonomických jednotek ve veřejném sektoru a jejich dopad na konsolidaci, včetně goodwillu vzniklého ze spojení účetních jednotek
- Neupravuje prvotní ocenění aktiv a závazků ke dni získání kontroly
- Odkazuje na relevantní národní účetní standardy, popř. na IFRS 3 – Podnikové kombinace

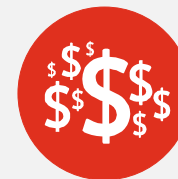


Investiční jednotky

- Definuje investičních jednotky (anglický termín „investment entities“), předpoklad splnění 3 prvků:
 - finanční prostředky od jednoho a více investorů
 - vlastnické podíly v podobě kapitálových nebo podobných podílů za účelem zhodnocení investic
 - oceňují a hodnotí výkonost svých investic na základě reálné hodnoty
- Nemají povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku
- Ocení ovládané jednotky (investice) reálnou hodnotou do přebytku nebo schodku v souladu s IPSAS 29
- Např. penzijní fond, vládní investiční fond, trust

Výjimka:

- Ovládaná jednotka držená za účelem poskytování služeb ovládající jednotce
- musí být konsolidována.



IPSAS 35

Konsolidovaná účetní závěrka: Shrnutí rozdílů oproti českým účetním předpisům (1/2)

Předkládání konsolidované účetní závěrky

- Sestavování účetních výkazů za Českou republiku na konsolidované bázi upravuje Konsolidační vyhláška státu
- Vymezuje jednotlivé konsolidační celky státu jako:
 - spravující jednotky (např. účetní jednotka, která je správcem kapitoly státního rozpočtu podle rozpočtových pravidel, kraj, obec, atd.)
 - ovládané osoby (ovládající osobou je daná spravující jednotka)
 - osoby pod podstatným nebo společným vlivem
- Stanoví pravidla konsolidace, způsob a rozsah použití metod konsolidace a určení odchylek.

Definice ovládnutí

- *Není v českých předpisech přesně definována*
- *Konsolidační vyhláška státu nedefinuje termíny ovládaná osoba, ale odkazuje na zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)*
- *Užší význam než dle IPSAS*
- *Ovládající osoba = osoba, uplatňující v obchodní korporaci rozhodující vliv, buď přímo, nebo nepřímo*
- **Rozhodující:**
 - *většinový podíl na hlasovacích právech (minimálně 40% za splnění dalších podmínek) nebo*
 - *pravomoc jmenovat/odvolat členy statutárního orgánu (§ 74 a § 75 zákona o obchodních korporacích)*
- *Přechod ovládnutí na investora (ovládající účetní jednotku) odvozen od právní formy transakce (např. dle data uvedeného ve smlouvě)*
- *Většinou nedochází v případech ovládnutí založeném na vlastnických vztazích k významným rozdílům mezi oběma vykazovacími rámci*



IPSAS 35

Konsolidovaná účetní závěrka: Shrnutí rozdílů oproti českým účetním předpisům (2/2)

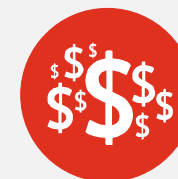
Oceňování

- Existence volby nepřecinit jednotlivá aktiva a závazky pořízené účetní jednotky, ale převzetí jejich účetní hodnoty od prodávajícího.
- „Oceňovací rozdíl“ = rozdíl mezi zaplacenou cenou navýšenou o transakční náklady a účetní hodnotou čistých aktiv pořízeného podniku
- „Konsolidační rozdíl“:
 - vzniká v důsledku procesu konsolidace
 - zahrnuje goodwill identifikovaný při koupi podílu v přidružené účetní jednotce
 - v rámci sestavování účetních výkazů za Českou republiku se neodpisuje, ani netestuje na znehodnocení
 - je-li k dispozici výše reálné hodnoty aktiv a cizího kapitálu, použije se pro výpočet konsolidačního rozdílu tato výše ocenění.



Investiční jednotky

- České předpisy nemají odpovídající ustanovení týkající se specifik účtování investičních jednotek ve veřejném sektoru
- Fondové financování ekvitních projektů není v českém prostředí rozšířené



IPSAS 34

Samostatná účetní závěrka: Přehled požadavků

- Stanovuje požadavky pro zachycení a zveřejňování investic do ovládaných jednotek, společných podnikání a přidružených jednotek v samostatné účetní závěrce, pokud ji účetní jednotka sestavuje
- Neobsahuje vlastní požadavek na sestavení samostatné účetní závěrky
- **Požaduje ocenění těchto investic buď:**
 - pořizovacími náklady,
 - reálnou hodnotou (IPSAS 29),
 - ekvivalenční metodou (IPSAS 36).
- Přijaté dividendy se vykáží v přebytku nebo schodku (snížení investice v případě ocenění ekvivalenční metodou)
- Uvádí požadavky na zveřejnění informací v samostatné účetní závěrce
- Uvádí specifické požadavky pro oceňování a vykazování ovládaných jednotek ovládající jednotky, které jsou investičními jednotkami



IPSAS 34

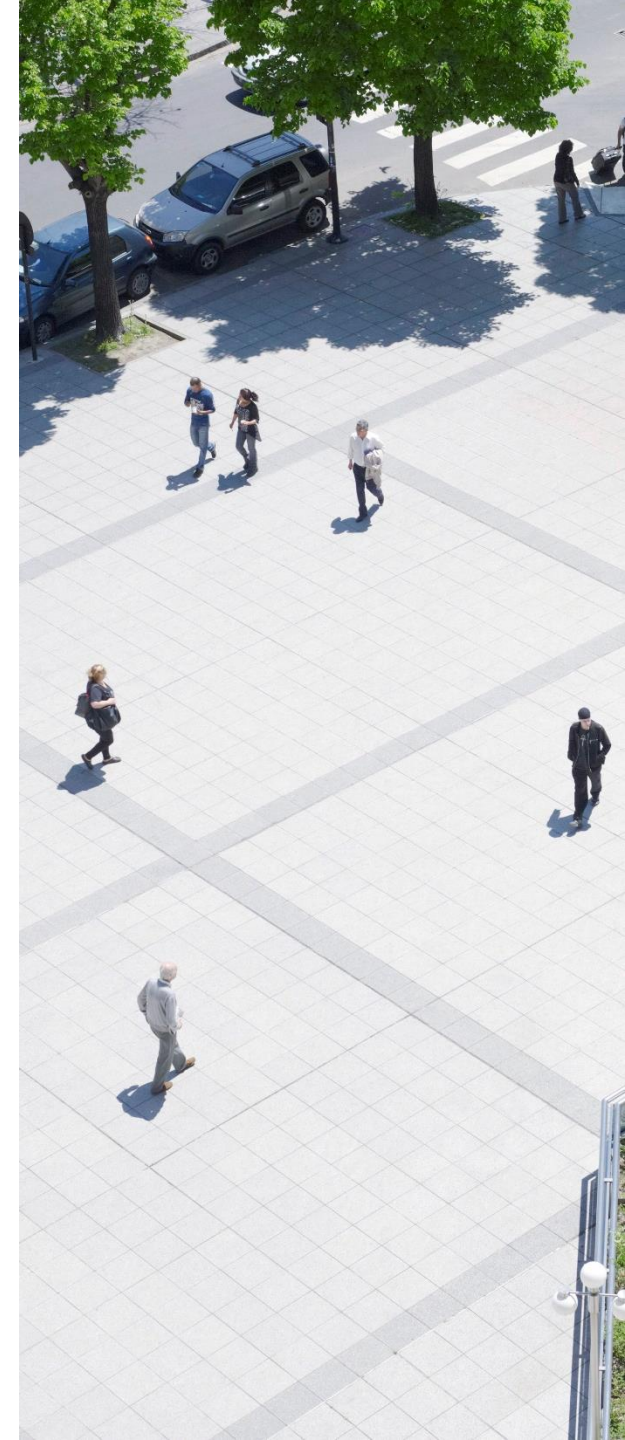
Samostatná účetní závěrka: Shrnutí rozdílů oproti českým účetním předpisům

České předpisy umožňují ocenění účastnických podílů v ovládané osobě nebo osobě pod podstatným vlivem, přidružených jednotek a jednotek pod společným vlivem:

pořizovací cenou

nebo

metodou ekvivalence, kdy se změny v ocenění promítají přímo do vlastního kapitálu



Struktura účetní závěrky

Shrnutí rozdílů oproti českým účetním předpisům

Struktura konsolidované účetní závěrky dle IPSAS 1:

- Výkaz finanční situace
- Výkaz finanční výkonnosti
- Výkaz změn čistých aktiv/jmění
- Výkaz peněžních toků
- Rozpočet a jeho plnění (samostatný výkaz / sloupec v účetních výkazech)*
- Komentář, obsahující popis podstatných účetních pravidel a doplňující informace k výkazům

- **IPSAS 1 specifikuje minimum položek, které je nutné uvést ve výkazu finanční situace a nepředepisuje pořadí ani formát, v jakém mají být položky vykázány.**

* pokud účetní jednotka zveřejňuje schválený rozpočet

Struktura konsolidované účetní závěrky dle konsolidační vyhlášky:

- Souhrnný výkaz majetku a závazků státu
- Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu
- Příloha (stavy podrozvahových účtů, doplňující informace k výkazům)

Struktura samostatné účetní závěrky dle českých účetních předpisů:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Přehled o peněžních tocích*
- Přehled o změnách vlastního kapitálu*
- Příloha (stavy podrozvahových účtů, doplňující informace k výkazům)

- **Směrná účtová osnova určuje uspořádání a označení účtových tříd, popř. syntetických účtů, analytických účtů, podrozvahových účtů.**

* Při překročení hodnoty 40 mil Kč celkových aktiv a 80 mil Kč. ročního úhrnu čistého obrátu k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející období.

Kontaktní údaje



Ing. Petr Kríž, FCCA

Partner

petr.kriz@pwc.com



Ing. Petra Bočáková, FCCA

**Ředitelka odpovědná
za veřejný sektor**

petra.bocakova@pwc.com

Děkujeme za pozornost

PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., se sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Prague 4, IČ: 40765521, zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C, vložka 3637 a v seznamu auditorských společností u Komory auditorů České republiky pod oprávněním číslo 021.

© 2018 PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. Všechna práva vyhrazena. „PwC“ je značka, pod níž členské společnosti PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) podnikají a poskytují své služby. Společně tvoří světovou síť společností PwC. Každá společnost je samostatným právním subjektem a jednotlivé společnosti nezastupují síť PwCIL ani žádnou jinou členskou společnost. PwCIL neposkytuje žádné služby klientům. PwCIL neodpovídá za jednání či opomenutí jednotlivých společností sítě PwC, ani nemůže kontrolovat výkon jejich profesionální činnosti či je jakýmkoli způsobem ovlivňovat.