

Statutory Audit of Consolidated Financial Statements

Lenka Užíková

University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: uzikova.lenka@gmail.com

Abstract: *Many areas related to consolidated financial statements are often more difficult to understand than just individual financial statements, because in all respect it is always more complicated situation, as consolidated financial statements contain financial statements of several entities, and it is precisely at this point problems are often occurred in preparing the consolidated financial statements correctly. It is very difficult for entity which has to prepare it, or more precisely during finding information, if this entity has an obligation prepare this financial statements, and if it does, then which entities belong to consolidated group, use to be many blurs. And then it is even more complicated for the auditor to verify these financial statements on behalf of the group.*

Keywords: *statutory audit, consolidated financial statements, auditor/audit firm*

JEL codes: M42

1 Úvod / Introduction

Príspevok úzko súvisí s rámcovým projektom vypracovaným k téme budúcej dizertačnej práce. Hlavným cieľom dizertačnej práce bude podrobne spracovať a následne analyzovať všetky procesy, ktoré vykonáva audítor počas overovania konsolidovanej účtovnej závierky zostavenej v Slovenskej republike podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania (Tumpach, 2006). Budeme sa zaoberať všetkými špecifikami, ktoré vyplývajú z auditu konsolidovanej účtovnej závierky, ako aj rôznymi problémami, s ktorými sa stretávajú zostavovatelia konsolidovaných účtovných závierok a teda aj následne audítor, respektíve audítorská firma, ktorá konsolidovanú účtovnú závierku overuje. V tomto príspevku sa však k tomuto cieľu priblížime iba z hľadiska definovania základných pojmov, metód vhodných pre zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky ako aj informácie o tom, aké sú súčasťou konsolidovanej účtovnej závierky a v neposlednom rade sa budeme venovať aj samotným požiadavkám na štatutárny audit konsolidovanej účtovnej závierky, ktoré v súčasnosti podľa právnych predpisov existujú.

Najdôležitejším faktom spracovania tejto témy je skutočnosť, že v tejto oblasti chýba legislatíva a to hlavne na národnej úrovni. Avšak, čo je dôležité, štatutárny audit konsolidovanej účtovnej závierky je najvyšší level auditu, v ktorom sa nachádza mnoho nejasností, problémových oblastí a tiež veľa špecifických oblastí, v ktorých postupy audítora nie sú vždy jasne vysvetlené, ako má audítor v danej situácii konať, preto vidíme veľký prínos v spracovaní tejto témy.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

Audit konsolidovanej účtovnej závierky je oveľa významnejší ale aj problematickejší ako audit individuálnej účtovnej závierky. V príspevku sa budeme venovať osvojeniu základných pojmov nevyhnutných pre správne pochopenie konsolidovanej účtovnej závierky. Budeme používať metódu komparácie, nakoľko budeme porovnávať metódy vhodné na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky a tiež využijeme metódu analýzy pri detailnom rozpracovaní jednotlivých súčasti konsolidovanej účtovnej závierky.

V záverečnej časti príspevku sa budeme venovať samotnému štatutárnemu auditu konsolidovanej účtovnej závierky. V tejto časti si ukážeme dva rôzne pohľady na audit konsolidovanej účtovnej závierky, teda podľa národnej právnej úpravy, pričom v tomto prípade budeme postupovať konkrétne podľa Zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, a aj podľa nadnárodnej právnej úpravy, teda konkrétne podľa medzinárodných

auditorských štandardov – ISA 600 Špeciálne úvahy – audit účtovnej závierky skupiny vrátane práce audítorov komponentov (Krišková a Užík, 2019).

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

Účtovná závierka podľa národnej legislatívy Slovenskej republiky musí byť zostavená tak, aby prezentovala verný a pravdivý obraz o finančnej situácii účtovnej jednotky, za ktorú je zostavená. Každá účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku v prípadoch, ktoré ustanovuje zákon o účtovníctve (Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov).

Konsolidovaná účtovná závierka sa zostavuje v prípadoch, kedy táto povinnosť vyplýva materskej účtovnej jednotke a tá ju zostavuje za všetky účtovné jednotky v skupine. Podľa slovenských právnych predpisov musí byť každá konsolidovaná účtovná závierka overená audítorom, túto povinnosť nájdeme v zákone o účtovníctve. Konsolidovanú účtovnú závierku môžeme považovať za účtovnú závierku viacerých podnikov, ktorá je zostavená ako keby za jeden podnik, teda celok, ktorého súčasťou sú jednotlivé podniky v skupine. Konsolidovaná účtovná závierka má pre používateľov veľký význam, pretože individuálne účtovné závierky všetkých podnikov by nedávali dostatočne pravdivé informácie, pretože sú tam napríklad aj rôzne duplicity, ktoré je potrebné eliminovať.

Materská účtovná jednotka je účtovná jednotka, ktorá má rozhodujúci vplyv v inej účtovnej jednotke, respektíve ktorá vykonáva kontrolu nad inou účtovnou jednotkou, ktorá je zároveň obchodnou spoločnosťou.

Dcérska účtovná jednotka je účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka rozhodujúci vplyv, teda má nad ňou kontrolu. Môže ju mať priamo, alebo aj nepriamo prostredníctvom inej dcérskej účtovnej jednotky.

Spoločný podnik – ide o podnik, ktorý ovládajú viacerí investori spoločne.

Podstatný vplyv vzniká vtedy, keď investor vlastní 20 % a viac v inej účtovnej jednotke, ale nemá rozhodujúci vplyv, teda ju neovláda. Avšak, môže vlastniť aj menej ako 20 % a preukázať podstatný vplyv inými právomocami.

Či už ide o rozhodujúci vplyv, podstatný vplyv alebo spoločné podnikanie, všetky tieto účtovné jednotky musia byť zahrnuté do konsolidovaného celku, čo znamená, že materská účtovná jednotka musí zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku za všetky tieto účtovné jednotky. To však neplatí v prípade, ak je materská účtovná jednotka oslobodená od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky. Môže ísť o tri prípady, pričom jedným z nich je, ak je materská účtovná jednotka zároveň aj dcérskou účtovnou jednotkou, v ktorej má materská účtovná jednotka najmenej 90 % hlasovacích práv a všetci ostatní vlastníci súhlasia s oslobodením tejto účtovnej jednotky od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky; táto materská účtovná jednotka má sídlo v jednom z členských štátov Európskej únie, pričom musí byť splnená podmienka, aby materská účtovná jednotka tejto účtovnej jednotky zostavovala konsolidovanú účtovnú závierku a tá bola následne overená audítorom. Druhou možnosťou je, že materská účtovná jednotka nemusí zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku na základe veľkostných kritérií, pričom sú určujúce kritéria, ako čistý obrat, celková suma majetku a prepočítaný počet zamestnancov, čo sa však nevzťahuje na účtovné jednotky, ktoré sú subjektami verejného záujmu. Oslobodenie materskej účtovnej jednotky môže byť tiež z dôvodu existencie prekážok, ktoré materskej účtovnej jednotke zabránia pri výkone povinnosti voči dcérskej účtovnej jednotke, alebo ak údaje o konsolidovanej účtovnej závierke je možné získať len za neprimerane vysoké náklady a teda by to nebolo v žiadnom prípade efektívne, alebo ak má materská účtovná jednotka podiel v dcérskej účtovnej jednotke len z dôvodu jeho ďalšieho predaja.

Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky môžu byť použité rôzne metódy, podľa určitých kritérií. Týmito kritériami sú vplyvy materskej účtovnej jednotky, akými disponuje v závislosti od ostatných účtovných jednotiek konsolidovaného celku.

Ak zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku materská účtovná jednotka, ktorá má rozhodujúci vplyv vo svojej dcérskej účtovnej jednotke, tak využíva metódu úplnej

konsolidácie. V prípade, že ide o spoločné podnikanie, teda spoločný podnik, alebo o pridružený podnik, v ktorom má zostavovateľ konsolidovanej účtovnej závierky podstatný vplyv, využíva metódu vlastného imania.

Metóda úplnej konsolidácie – v tomto prípade sa uskutočňujú všetky konsolidačné operácie na báze agregovaných výkazov. Uskutočňuje sa len v prípade, ak má materská účtovná jednotka kontrolu nad dcérskou účtovnou jednotkou, pretože to znamená, že môže rozhodovať o všetkých významných otázkach, ktoré sa týkajú dcérskej účtovnej jednotky. Metóda úplnej konsolidácie sa uskutočňuje spravidla v štyroch krokoch: konsolidácia kapitálu (pretože tu existujú rôzne duplicity, ako napríklad investícia v dcérskej účtovnej jednotke a podiel na vlastnom imaní, pričom túto duplicitu je potrebné odstrániť, aby účtovná závierka dávala verný a pravdivý obraz o finančnej situácii skupiny, a tiež v tomto kroku zisťujeme, či vznikol goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy); konsolidácia vzájomných pohľadávok a záväzkov (v prípade, ak vznikli medzi materskou účtovnou jednotkou a dcérskou účtovnou jednotkou pohľadávky a záväzky, je potrebné ich eliminovať), konsolidácia medzivýsledku (pretože medzi materskou účtovnou jednotkou a dcérskou účtovnou jednotkou mohol vzniknúť napríklad pri predaji zisk alebo strata, čo je potrebné eliminovať, pretože keby boli jednou právnickou jednotkou, tak by takáto skutočnosť nikdy nenastala a s tým je potrebné odstrániť aj ostatné skutočnosti, napríklad znížiť odpisy, zvýšiť účtovnú hodnotu majetku a podobne) a konsolidácia vzájomných nákladov a výnosov.

Metóda vlastného imania nie je založená na fikcii právnickej jednotky, ako je tomu pri metóde úplnej konsolidácie. Táto metóda sa používa v prípade podielov s podstatným vplyvom, pričom o podstatný vplyv ide v prípade podielu vo výške 20 % a viac, pokiaľ nejde o dcérsky podnik. Tiež sa táto metóda používa v prípade spoločného podniku. Princíp tejto metódy spočíva v tom, že sa preceňujú podiely v pridružených podnikoch. Vykazujú sa tak, aby zohľadňovali pomernú časť vlastného imania pridruženého podniku. Táto metóda spočíva v konsolidácii kapitálu, pričom nám aj v tomto prípade môže vzniknúť goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy, ako je tomu aj pri metóde úplnej konsolidácie. Avšak, v tomto prípade sa goodwill vykazuje ako súčasť ocenenia podielu v tomto pridruženom podniku a zisk z výhodnej kúpy je súčasťou ocenenia podielu v podniku. V prípade metódy vlastného imania, môžeme poukázať tiež na rozdiel vo vykázaní precenenia podielov v spoločných a pridružených podnikoch podľa slovenských právnych predpisov a podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania. Zatiaľ čo podľa slovenských právnych predpisov sa tieto oceňovacie rozdiely vykazujú vo vlastnom imaní, teda v súvahe, podľa medzinárodných štandardov finančného vykazovania sa oceňovacie rozdiely prejavujú vo výkaze ziskov a strát. Keďže sa v tejto metóde preceňujú podiely, a teda dochádza k zmene účtovnej hodnoty týchto podielov, v nadväznosti na to sa musia vykonať postupy, ktoré vyplývajú z toho, že nám vzniká rozdiel medzi účtovnou a daňovou hodnotou.

Súčasťou konsolidovanej účtovnej závierky sú: konsolidovaný výkaz o finančnej situácii, konsolidovaný výkaz komplexného výsledku, konsolidovaný výkaz zmien vlastného imania, konsolidovaný výkaz peňažných tokov a poznámky (Hvoždarová, Sapara a Užík, 2014).

Konsolidovaný výkaz o finančnej situácii – obsahovou náplňou tohto výkazu je majetok, záväzky a vlastné imanie všetkých podnikov konsolidovaného celku, ako keby išlo o jeden podnik, čiže sú tu agregované všetky položky týchto účtovných jednotiek s výnimkou tých položiek, ktoré predstavujú duplicity, a teda je potrebné ich navzájom eliminovať. Špecifické položky v tomto výkaze, ktoré sa v individuálnych účtovných výkazoch nenachádzajú sú v majetku (investície účtované v prípade použitia metódy vlastného imania a goodwill) a vo vlastnom imaní (nekontrolujúce podiely, čím označujeme menšinové podiely, ktoré nepatria materskej účtovnej jednotke).

Konsolidovaný výkaz komplexného výsledku - náklady, výnosy, zisk prípadne strata a komplexný výsledok sú vykázané v tomto výkaze tak, ako aj v prípade konsolidovaného výkazu o finančnej situácii, teda sú agregované všetky položky podnikov konsolidovaného celku, ako keby tvorili jeden podnik. Tu však musíme rozlišovať, či materská účtovná jednotka založila dcérsky podnik, alebo ho nadobudla v priebehu účtovného obdobia,

pretože v prípade nadobudnutia v priebehu účtovného obdobia vstupujú do konsolidovaného výkazu iba tie položky, ktoré vznikli po dni akvizície, teda náklady a výnosy, ktoré vznikli pred dňom akvizície sa v konsolidovanom výkaze komplexného výsledku nebudú nachádzať. Špecifickou položkou v tomto výkaze je pri použití metódy vlastného imania položka „Podiel na zisku a strate pridružených podnikov“, pretože táto položka sa v individuálnom výkaze podnikov nenachádza. Aj v tomto výkaze musíme určité položky eliminovať, pretože sa tu môžu nachádzať vzájomné náklady a výnosy, ktoré by sa v prípade, že by išlo o jeden podnik, v tomto výkaze nenachádzali.

Konsolidovaný výkaz zmien vlastného imania – tento výkaz obsahuje všetky zmeny položiek vlastného imania dcérskeho podniku, upravený o vplyvy konsolidačných úprav a tiež zmeny vlastného imania dcérskeho podniku, resp. dcérskych podnikov, tie ale až od dátumu akvizície, teda od dňa prvej konsolidácie kapitálu. Tento výkaz nadväzuje bezprostredne na konsolidovaný výkaz o finančnej situácii, nakoľko začiatkové aj konečné stavy vlastného imania sa zhodujú s údajmi v tomto výkaze.

Konsolidovaný výkaz peňažných tokov – v tomto výkaze sú obsiahnuté všetky príjmy a výdavky, avšak len medzi konsolidovaným celkom a okolím, to znamená, že sa tu nemôžu nachádzať príjmy a výdavky v skupine konsolidovaného celku, musia sa eliminovať. Špecifickou položkou tohto výkazu je výdavok materského podniku na obstaranie podielu v dcérskom podniku, pretože tento podiel je síce vykázaný, ale je znížený o peňažné prostriedky dcérskeho podniku ku dňu akvizície. Tak, ako to je v konsolidovanom výkaze komplexného výsledku, že výkaz obsahuje náklady, výnosy, zisk, stratu a komplexný výsledok dcérskeho podniku až od momentu akvizície, tak je tomu aj v tomto prípade, teda konsolidovaný výkaz peňažných tokov môže obsahovať príjmy a výdavky dcérskeho podniku až od momentu akvizície.

Poznámky ku konsolidovaným účtovným výkazom by mali na rozdiel od poznámok k individuálnym účtovným výkazom obsahovať všetky údaje o konsolidácii, respektíve o konsolidovanom celku, teda popis konsolidácie, aké postupy boli použité, aký bol spôsob zahrnutia do konsolidovaného celku, všetky postupy použité pri konsolidácii podľa použitia jednotlivých metód. V poznámkach by sa tiež mali nachádzať údaje o goodwillu, respektíve zisku z výhodnej kúpy a nekontrolujúce podiely. Poznámky ku konsolidovaným účtovným výkazom tiež obsahujú aj údaje, ktoré sa bežne nachádzajú v poznámkach k individuálnym účtovným výkazom.

Štatutárny audítor, ktorý vykonáva audit konsolidovaného celku, teda konsolidovanej účtovnej závierky je zodpovedný za správu audítora konsolidovaného celku a ak sa vyhotovuje, tak aj za dodatočnú správu pre výbor pre audit. Štatutárny audítor konsolidovaného celku je tiež povinný vyhodnotiť a zdokumentovať audítorskú prácu štatutárneho audítora, respektíve audítorskej spoločnosti a rozsah výkonu auditu, ktorý je potrebný pre audit konsolidovaného celku.

Štatutárny audítor konsolidovaného celku je podľa zákona o štatutárnom audite povinný vykonať previerku činnosti, ktorú vykonával štatutárny audítor, respektíve audítorská spoločnosť komponentu, čiže dcérskeho alebo materského podniku a viesť o tom audítorskú dokumentáciu tak, aby spĺňala požiadavky zákona o štatutárnom audite a požiadavky medzinárodných audítorských štandardov. Ak vykonáva takúto previerku, tak je povinný požiadať o súhlas audítora alebo audítorskú spoločnosť na odovzdanie audítorskej dokumentácie, aby audítor konsolidovaného celku vedel, či sa môže na ich prácu spoľahnúť. Ak sa u štatutárneho audítora konsolidovaného celku vykonáva previerka zabezpečenia kvality alebo prešetrenie tohto auditu, tak štatutárny audítor konsolidovaného celku odovzdá na požiadanie úradu alebo komore túto dokumentáciu (Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov). V prípade, že nie je možné takúto previerku vykonať, musí prijať opatrenia, ktoré zahŕňajú ďalšie činnosti, ktoré musí vykonať on sám alebo iný, ním poverený, štatutárny audítor v oblasti auditu danej účtovnej jednotky. O týchto opatreniach však musí informovať úrad pre dohľad nad výkonom auditu.

Podľa medzinárodných audítorských štandardov (ISA), ktoré sa zaoberajú štatutárnym auditom konsolidovaného celku a súčasne aj audítormi komponentov, štatutárny audítor, respektíve audítorská spoločnosť konsolidovaného celku, v prípade ak plánuje využiť prácu audítora komponentu, musí najskôr zistiť, či tento audítor spĺňa etické požiadavky, teda aj či je nezávislý, odborne kompetentný, či je pôsobiaci v prostredí v ktorom je aktívny dohľad nad audítormi a tiež zistiť, či sa bude môcť audítor konsolidovaného celku podieľať na práci audítora komponentu v takej miere, aby mohol získať vhodné a dostatočné dôkazy o tomto komponente. Audítor je povinný následne s audítormi komponentov komunikovať a tiež uviesť všetky dôležité skutočnosti, ktoré vyžaduje medzinárodný audítorský štandard v dokumentácii (IAASB, 2009).

Štatutárny audítor konsolidovaného celku a tiež aj audítori komponentov, majú povinnosť posudzovať všetky udalosti a to aj tie, ktoré nastanú odo dňa, ku ktorému bola zostavená účtovná závierka komponentov až do dňa vydania správy štatutárneho audítora ku konsolidovanej účtovnej závierke. Tieto udalosti označujeme pojmom následné udalosti.

Záver / Conclusions

Príspevok obsahuje len zlomok toho, čomu sa budeme v dizertačnej práci venovať, avšak vzhľadom k tomu že táto téma nebola do úplných detailov nikdy dopodrobna spracovaná, predpokladáme, že by mohla priniesť v budúcnosti úžitok, či už pre audítorov, ktorí sa ocitnú v týchto špecifických, problémových situáciách a pomôže im to v rozhodovaní, ako správne postupovať, a tiež pre účtovných odborníkov, ktorých táto problematika zaujíma a chcú zvyšovať úroveň svojich znalostí.

Literárne zdroje a iné odkazy / Resources

Hvožďarová, J., Sapara, J., Užík, J. (2014): *Konsolidovaná účtovná závierka*, 2. vydanie. Bratislava: Ekonóm.

ISA 600. *Special Considerations - Auditing the Group's Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. IAASB, 2009.

KRIŠKOVÁ, P., UŽÍK, J. (2019): *Rukoväť audítorských štandardov*. In *Účtovníctvo - audítorstvo - daňovníctvo : v teórii a praxi*. - Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2019. ISSN 1335-2024, 2019, roč. 27, č. 9.

Tumpach, M. (2006). *Medzinárodné štandardy na zostavenie účtovnej závierky IFRS/IAS*. Bratislava: IURA EDITION.

Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.