

Zveřejňování informací podle standardu IAS 24 (Spřízněné strany)[#]

Lenka Nováková – Martin Polák***

Úvod

Tento článek, zaměřený na zveřejňování informací po standardu IAS 24, si klade za cíl rozkrýt nejednotnost zveřejňování informací podle standardu IAS 24, jak pro bankovní tak nebankovní sektor. K výzkumu byl vybrán vzorek výročních zpráv společností, které zveřejňují výroční zprávy na internetových stránkách České národní banky (ČNB, 2014). Cílem standardu IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran (Related Party Disclosures) je zajistit, aby účetní závěrka podnikatelské jednotky obsahovala zveřejnění, která jsou nutná k upozornění na možnost, že její finanční pozice, výkonnost a hospodářský výsledek je ovlivněn existencí spřízněných stran, jejich transakcemi a nesplacenými zůstatky, včetně závazků, s těmito stranami.

Tento standard je nutné použít při:

- a) identifikaci vztahů a transakcí se spřízněnými stranami;
- b) identifikaci nesplacených zůstatků, včetně závazků, mezi účetní jednotkou a jejími přízněnými stranami;
- c) identifikaci okolností, při kterých je nutné zveřejnit položky podle písmen a) a b), a
- d) určení zveřejňovaných informací o těchto položkách.

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) se snaží své standardy neustále zlepšovat a reagovat na aktuální praktické problémy. V listopadu 2009 byla vydána novelizace IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran, která nabývá plné účinnosti 1. ledna 2011. Dle Vaška (2011) novelizace přináší tři zásadní změny standardu:

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

^{*} Ing. Lenka Nováková – doktorandka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xnovl42@vse.cz>.

^{**} Ing. Martin Polák – doktorand; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xpolm56@vse.cz>.

- a) úpravu definice spřízněné strany (related party),
- b) doplnění požadavků na zveřejnění o tzv. přísliby (commitments), které představují povinnosti podniku něco plnit, aniž by ještě došlo k uznání závazku ve výkazu finanční situace;
- c) zahrnutí definice tzv. podniku spřízněného se státem (government-related entity) a ustanovení výjimky z běžného zveřejňování požadovaných informací pro tyto podniky.

Podle Coase (1937) vyplývá, že přestože jsou alternativní metody koordinace a řízení samy o sobě nákladné a z mnoha hledisek nedokonalé, mohou být upřednostňovány oproti trhu s jeho cenovým systémem. Tímto nastavením lze obejít trh, který určuje náklady realizovaných transakcí prostřednictvím cenového systému. Takto lze vysvětlit existenci firem, které alokují výrobní činitele na základě administrativního rozhodnutí vedení společnosti uvnitř podniku.

Budeme-li aplikovat poznatky z teorie firmy na problematiku spřízněných stran, pak transakce se spřízněnými stranami, tj. mezi (uvnitř) členy skupiny, by mohly být efektivní z hlediska nákladů ze dvou hlavních důvodů: za prvé, mohou pomoci snížit transakční náklady, za druhé mohou zvýšit vymahatelnost smluv a vlastnických práv. Nicméně, vlastníci a / nebo ředitelé mohou zneužít těchto toků souvisejících s jejich využitím pro vlastní (oportunistické, osobní) účely. Příkladem mohou být transakce, které se provádí za jinou cenu, než je tržní cena a zisky z této transakce se poté přerozdělí mezi členy skupiny, zatímco konsolidovaný zisk společnosti zůstává obecně nedotčen, jak se ve svém díle uvádějí např. Thomas aj. (2004).

Chen-Wen a Chinsun (2010) definují transakce mezi propojenými osobami jako transakce mezi společnostmi a jejich spřízněnými subjekty – stranami (např., dceřinými společnostmi, vlastníky, řediteli anebo vedoucími pracovníky). Naopak Young (2005) klade důraz na rozpad společnosti Enron na konci roku 2001, a na základě toho definuje transakce mezi spřízněnými stranami především jako transakce mezi hlavní společností (mateřskou) a jednotlivými „insidery“, kteří se po bankrotu společnosti Enron staly předmětem zvýšené kontroly ze strany investorů a finančních médií.

Gordon aj. (2007) ve svých člancích zmiňují techniky kontrol používané pro transakce se spřízněnými stranami. Současně zdůrazňují, že neexistuje jediná definice spřízněných stran, nýbrž tyto definice se liší v závislosti na jednotlivých regulačních orgánech, kteří tuto kontrolu provádějí. Podle jejich názoru by transakce se spřízněnými stranami měly být posuzovány v celkovém kontextu struktury řízení podniku, v němž tvrzení managementu by mělo hrát určující roli, pokud jde o existenci a povahu těchto transakcí. Jinými slovy řečeno, transakce se spřízněnými stranami tvoří nedílnou součást podnikových operací a skutečnost, že sledované společnosti provádějí významný počet těchto transakcí, by neměla automaticky vést k závěru, že se ve společnosti skrývají účetní a finanční podvody v těchto transakcích.

1 Stanovení výzkumných otázek

Tento článek je rozdělen do dvou hlavních podkapitol. Jedna z nich se zaměřuje na bankovní sektor, druhá na nebankovní. Cíl této práce spočívá v řešení šesti výzkumných otázek ohledně informací zveřejňovaných podle IAS 24 v účetních závěrkách bankovních a nebankovních společností. Jako zásadní výzkumnou otázku pro bankovní sektor bychom chtěli ověřit, zda vůbec banky v rámci svých účetních závěrek zveřejňují informace o spřízněných stranách. Druhá výzkumná otázka se zaměřuje na zveřejnění informací o transakcích mezi společnostmi a klíčovými manažery. Poslední výzkumnou otázkou pro bankovní sektor bychom chtěli ověřit, jestli existuje uveřejnění informací o tom, zda banky poskytují své služby vůči spřízněným stranám za zvýhodněné ceny nebo běžné ceny.

Pro nebankovní sektor jsme stanovili jako první výzkumnou otázku, zda společnosti zveřejňují informace o společných podnicích ve skupině? Hlavním smyslem existence tohoto standardu (IAS 24) je zajistit, aby účetní jednotky zveřejnily ve svých účetních závěrkách všechny podstatné informace týkající se spřízněných stran. Účetní jednotka má upozornit „na možnost, že její finanční pozice a hospodářský výsledek je ovlivněn existencí spřízněných stran a transakcemi a nesplacenými zůstatky, včetně závazků, s těmito stranami.“ Druhou výzkumnou otázkou pro nebankovní společnosti bychom chtěli zjistit, zda společnosti zveřejňují informace o klíčových členech managementu? Upravená definice spřízněných stran dle novelizovaného standardu IAS 24 přenáší spřízněnost na členy klíčového vedení vykazujícího podniku nebo jeho mateřského podniku (jejich rodinné partnery, potomky). Za tyto členy jsou také považovány osoby mající pravomoc a odpovědnost přímo či nepřímo za plánování, řízení a kontrolu činností podniku, včetně jeho ředitelů (jedná se např. o členy představenstva, správních rad, výkonného managementu).

Poslední výzkumnou otázkou pro nebankovní sektor tvoří otázka o tom, zda společnosti zveřejňují informace oidle novelizovaného standardu IAS 24 vydaného v roce 2009? Novelizovaný standard zahrnuje výjimku zveřejnění pro podniky, které jsou ovládané státem (government-related entity), respektive podniky, v nichž stát disponuje podstatným vlivem či je spolu ovládá. Novelizace má současně retrospektivní dopad. Povinností účetní jednotky je zabezpečit srovnatelnost poskytovaných informací, proto úprava definice spřízněné strany ovlivní i zveřejnění informací za roky 2009, 2010, jakožto srovnatelných informací zahrnutých do účetní závěrky roku 2011.

2 Zveřejňování informací v bankovním sektoru

2.1 Vymezení sledovaného vzorku

Sledovaným vzorkem by měly být všechny banky, které musí povinně zveřejňovat účetní závěrku sestavenou podle mezinárodních standardů u České národní banky. Základní vzorek byl vybrán na základě evidence bankovních společností evidovaných v centrálním úložišti regulovaných informací České národní banky. Tento vzorek obsahoval v první fázi 17 bank, a to: Barclays Bank, Českou exportní banku, Českou spořitelnu, Českomoravskou stavební spořitelnu, Československou obchodní banku, Erste Group, European Investment Bank, Hypoteční banku, ING bank, Komerční banku, Österreichische Volksbanken, Raiffeisenbank, Raiffeisen Centrobank, Unicredit bank, Volksbank, Wüstenrot hypoteční banku a Wüstenrot stavební spořitelnu.

Po počáteční selekci jsme se omezili pouze na 14 bank, které jsou emitenty cenných papírů na pražské burze pro rok 2011 a mají povinnost zveřejnění účetních závěrek v centrálním úložišti informací u České národní banky. Časový vývoj zveřejňovaných informací jsme analyzovali za období 2009 až 2011 a poslední zveřejněnou výroční zprávu z roku 2014. Mezi vyloučené banky za celé časové období ze sledovaného vzorku patří Barclays Bank, European Investment Bank a Österreichische Volksbanken.

2.2 Výsledky výzkumu pro bankovní sektor

2.2.1 *Zveřejňují české banky v rámci svých výročních zpráv informace o spřízněných stranách?*

První výzkumná otázka se zaměřuje na zveřejňování spřízněných stran a jejich transakcí (majetkově propojené osoby). Obsahem tohoto zveřejnění má být identifikace všech mateřských, dceřiných a přidružených společností. V testovaném vzorku tuto informaci zveřejnily za rok 2011 všechny banky, které měly již k datu vypracování této práce výroční zprávu vloženou v centrálním úložišti informací u České národní banky. Povinnost zveřejnění transakčních částek mezi spřízněnými stranami byly splněny u všech sledovaných bank mimo Českou exportní banku, která místo výše částek zveřejnila pouze počet transakcí. V časovém horizontu 2009 a 2010 jsme nezjistili žádnou absenci nezveřejnění vyžadovaných informací mezi spřízněnými stranami, pokud byla účetní závěrka zveřejněna. V posledních zveřejněných výročních zpráv bankovních subjektů z roku 2014 jsme nezaznamenali žádné nedostatky ohledně zveřejňování informací o spřízněných stranách. Informace o spřízněných stranách v souladu s povinností dle IAS 24 zveřejňují téměř všechny banky, pouze 1 banka tyto informace v roce 2011 nezveřejnila, byla jí Česká exportní banka.

rok 2011

- 11 bank zveřejnilo informace o spřízněných stranách požadovaných podle IAS 24 zcela v pořádku;
- Česká exportní banka tyto informace v tomto roce nezveřejnila;
- 2 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudíž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (ING bank a Raiffeisen centrobank).

rok 2010

- 11 bank zveřejnilo informace o spřízněných stranách požadovaných podle IAS 24 zcela v pořádku;
- 3 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudíž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (Česká exportní banka, Erste group, ING bank).

rok 2009

- 11 bank zveřejnilo informace o spřízněných stranách požadovaných podle IAS 24 zcela v pořádku;
- Česká exportní banka sice zveřejnila účetní závěrku, ale neuvedla zde vztahy ani transakce mezi spřízněnými stranami;
- 2 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudíž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (Erste group a Raiffeisen centrobank).

2.2.2 Zveřejňují české banky v rámci svých výročních zpráv informace o klíčových členech managementu a o transakcích s nimi spojených?

Druhá výzkumná otázka pro bankovní sektor se zabývá informacemi o zveřejňování klíčových manažerů a transakcích s nimi (personálně propojené osoby). Obsahem tohoto zveřejnění by měly být informace o vztazích mezi účetní jednotkou a jejím vedením. IAS 24 jako personální spřízněnost uvádí i blízké rodinné příslušníky klíčového managementu. Předmětem zkoumání tedy bylo, zda je v účetní závěrce definován klíčový management a transakce a s ním spojené. Ve zveřejněných výročních zprávách z roku 2014 byly zveřejněny správně téměř všechny informace o českých i zahraničních členech managementu bankovních domů a to i o výměnách, které proběhly v manažerských pozicích u některých českých bank, pouze jedna banka (Česká exportní banka) ze vzorku tyto informace nezveřejnila. Informace o členech managementu v souladu s povinností dle IAS 24 zveřejňují téměř všechny banky, v každém roce se objevil 1 bankovní dům (Česká exportní banka), který tyto informace nezveřejnil. Počet bank, které tuto povinnost plní, zůstal po sledované období na 13, tj. na 92 %.

rok 2011

- 11 bank zveřejnilo informace o spřízněných stranách v oblasti klíčového managementu podle požadavků IAS 24 zcela v pořádku;
- Česká exportní banka tyto informace v tomto roce nezveřejnila;
- 2 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudiž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (ING bank a Raiffeisen centrobank).

rok 2010

- 10 bank zveřejnilo informace o spřízněných stranách v oblasti klíčového managementu podle požadavků IAS 24 zcela v pořádku;
- Raiffeisen centrobank tyto informace v tomto roce nezveřejnila;
- 3 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudiž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (Česká exportní banka, Erste group a ING bank).

rok 2009

- 11 bank zveřejnilo informace o spřízněných stranách v oblasti klíčového managementu podle požadavků IAS 24 zcela v pořádku;
- Česká exportní banka tyto informace v tomto roce nezveřejnila;
- 2 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudiž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (Erste group a Raiffeisen centrobank).

2.2.3 Existuje ve výročních zprávách uveřejnění informací o tom, zda banky poskytují své služby vůči spřízněným stranám za zvýhodněné ceny nebo běžné ceny?

Poslední výzkumná otázka pro bankovní sektor byla stanovena ve vztahu ke zveřejňování úrovně cenové politiky vůči spřízněným stranám. Obsahem tohoto zkoumání jsou transakce mezi účetní jednotkou a spřízněnými stranami poskytované za normálních obchodních podmínek, nebo uskutečněné za jiných cenových podmínek. V případě bank je například u poskytovaných úvěrů dosti komplikované stanovit normální podmínky zejména z důvodů hodnocení individuální bonity potenciálního dlužníka. Ve zveřejněných výročních zprávách z roku 2014 všechny banky tyto informace zveřejnily. Informace o zvýhodněných cenách v souladu s povinností dle IAS 24 zveřejňují téměř všechny banky, pouze v roce 2009 Česká exportní banka nezveřejnila tuto informaci. Počet bank, které tuto povinnost plní, se za sledované období zvýšil ze 13 na 14, tj. na 100 %.

rok 2011

- 11 bank zveřejnilo, že všechny transakce mezi spřízněnými stranami byly provedeny za obvyklých obchodních podmínek, které jsou poskytovány i třetím stranám;
- Raiffeisenbank zveřejnila pouze informaci, že z transakcí mezi spřízněnými osobami jí nevznikla žádná újma;
- 2 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudíž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (ING bank a Raiffeisen centrobank).

rok 2010

- 10 bank zveřejnilo, že všechny transakce mezi spřízněnými stranami bylo provedeno obchodních podmínek, které jsou poskytovány i třetím stranám;
- Raiffeisenbank zveřejnila pouze informaci, že z transakcí mezi spřízněnými osobami jí nevznikla žádná újma;
- 3 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudíž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (Česká exportní banka, Erste group a ING bank).

rok 2009

- 11 bank zveřejnilo, že všechny transakce mezi spřízněnými stranami bylo provedeno za obvyklých obchodních podmínek, které jsou poskytovány i třetím stranám;
- Česká exportní banka nezveřejnila tuto informaci;
- 2 banky účetní závěrku nezveřejnily. Tudíž nebylo možno analyzovat požadovaný obsah IAS 24 (Erste group a Raiffeisen centrobank).

3 Zveřejňování informací v nebankovním sektoru

3.1 Vymezení sledovaného vzorku

K výzkumu byl vybrán vzorek dvaadvaceti výročních zpráv společností za roky 2010, 2011 a 2014, které zveřejňují výroční zprávy na internetových stránkách České národní banky. Mezi společnostmi, které byly vybrány, k výzkumu patří Skupina ČEZ, Philip Morris a. s., ORCO, Dalkia a. s., Pražská Energetika a. s., Pražské Služby a. s., SAZKA a. s., Telefónica Czech Republic, a. s., Unipetrol, KAROSERIA a. s., Kongresové centrum a. s., AAA Auto Group N. V., CETV, Deutsche Telecom, České vinařské závody a. s., TESLA KARLIN a. s., Toma a. s., CPI, Severomoravská plynárenská, a. s., ENERGOAQUA, a. s.

3.2 Výsledky výzkumu pro nebankovní sektor

3.2.1. Zveřejňují vybrané podniky v rámci svých výročních zpráv informace o společných podnicích ve skupině?

Jako první výzkumná otázka pro nebankovní sektor byla stanovena otázka, zda společnosti zveřejňují informace o společných podnicích ve skupině? Z vybraného vzorku jednadvaceti společností, všechny společnosti zveřejňují informace o spřízněných stranách dle standardu IAS 24. Dvě společnosti (10 % ze vzorku) nemají žádnou spřízněnou stranu, ani nezveřejňují informace o svých klíčových manažerech. (CPI Hotels a. s., Kongresové Centrum a. s.). Tím, že společnosti nezveřejňují informace o klíčových členech managementu, nedodržují požadavky IAS 24. Dle standardu spřízněné strany mohou být propojeny majetkově nebo personálně. Odstavec 12 standardu IAS 24 upozorňuje, že do definice spřízněné strany spadá i dceřiný podnik přidruženého podniku a investor, který má podstatný vliv na přidružený podnik. Ze zbylých devatenácti společností, které mají a zveřejňují spřízněné strany, čtyři společnosti nezveřejňují informace o majetkovém či personálním propojení a pouze uvádějí, že mají dceřiné či přidružené podniky bez uvedení toho, kolik z nich je dceřiných a kolik přidružených. Pouze čtyři společnosti detailně popisují svou organizační strukturu ve výroční zprávě společnosti: ČEZ a. s., České vinařské závody a. s., TESLA KARLÍN a. s. a Toma a. s. Ve výročních zprávách z roku 2014 všechny společnosti ze vzorku informace o spřízněných stranách zveřejňují, pouze dvě společnosti tyto informace ve výročních zprávách pouze zmiňují a neuvádějí detail. Informace o společných podnicích ve skupině v souladu s povinností dle IAS 24 zveřejňují všechny společnosti ze vzorku, liší se pouze v detailu zveřejnění.

3.2.2. Zveřejňují vybrané podniky v rámci svých výročních zpráv informace o klíčových členech managementu?

Druhou výzkumnou otázkou pro nebankovní společnosti se týká plnění povinnosti zveřejnění informace o klíčových členech managementu společnosti. Dle standardu IAS 24 by měly společnosti zveřejňovat informace o svém managementu (popř. i o svých rodinných příslušnících, pokud jsou spřízněny s vykazujícím podnikem). Šestnáct společností zveřejnilo v roce 2011 informace o svých manažerech. Některé společnosti zveřejňují jejich stručný životopis, informace o jejich bezúhonnosti a propojenosti na jiné společnosti. Těchto šestnáct společností zveřejňuje ve výročních zprávách roků 2011 informace o spřízněných stranách za rok 2011 i za rok 2010. Podle poslední novely standardu je vyžadováno retrospektivní vykazování informací o spřízněných stranách. Tzn., že tyto společnosti splňují podmínky pro zveřejňování podle novelizovaného standardu. Čtyři společnosti nezveřejňují informace o svém vedení vůbec. (CPI Hotels a. s., Dalkia a. s., Kongresové Centrum a. s., Karoseria a. s.), tyto 4 společnosti nevykazují informace podle standardu IAS 24. Jedna společnost zveřejňuje informace pouze za jeden rok 2011, čímž

nedodržuje požadavek novelizovaného standardu IAS 24 na zveřejňování informací retrospektivně. (České vinařské závody a. s.). 3 uveřejněné výroční zprávy roku 2014 neobsahují informace o klíčových členech managementu, jedná se o výroční zprávy společností Dalkia, Kongresové centrum a CPI Hotels. Informace o klíčových členech managementu v souladu s povinností dle IAS 24 zveřejňuje 18 společností ze vzorku. Počet společností, které tuto povinnost plní, se za sledované období zvýšil z 16 na 18, tj. na 86%.

Příklad zveřejňování informací o spřízněných stranách a managementu společností:

- Čtyři společnosti ze vzorku (ENERGOAQUA, a. s., České vinařské závody a. s., Toma a. s., TESLA KARLÍN a. s. jsou propojeny jednou osobou Ing. Miroslavem Kurkou, která je ovládající osobou ve všech čtyřech společnostech. Na základě křížové kontroly v rámci výzkumu bylo zjištěno, že Ing. Miroslav Kurka byl správně uveden ve všech výročních zprávách jako propojená osoba.
- Ve výroční zprávě společnosti TOMA a. s. je Ing. Miroslav Kurka místopředsedou představenstva, ve společnosti je uveden jako „ovládající osoba“. Ve výroční zprávě je zmíněna provázanost na ostatní tři společnosti ENERGOAQUA, a. s., TESLA KARLÍN a. s. a České vinařské závody a. s.
- Ve výroční zprávě společnosti TESLA KARLÍN a. s. je předsedou představenstva, ve společnosti je uveden jako „ovládající osoba“. Ve výroční zprávě je zmíněna provázanost na ostatní tři společnosti Toma a. s., ENERGOAQUA, a. s. a České vinařské závody a. s.
- Ve výroční zprávě společnosti ENERGOAQUA, a. s. je zmíněn jako konečná ovládající osoba. Ve výroční zprávě je zmíněna provázanost na ostatní tři společnosti Toma a. s., TESLA KARLÍN a. s. a České vinařské závody a. s.
- Ve výroční zprávě společnosti České vinařské závody a. s. je Ing. Miroslav Kurka předsedou představenstva. Ve výroční zprávě je zmíněna provázanost na ostatní tři společnosti Toma a. s., TESLA KARLÍN a. s. a ENERGOAQUA, a. s.

3.2.3. Zveřejňují vybrané podniky v rámci svých výročních zpráv informace podle novelizovaného standardu IAS 24?

Poslední výzkumná otázka se věnuje zjišťování toho, zda společnosti zveřejňují informace podle novelizovaného standardu. Velmi podstatnou novinkou novelizovaného standardu je osvobození od požadavků na zveřejnění pro účetní jednotku, jejíž spřízněná strana je orgánem veřejné správy, který účetní jednotku spoluvládá nebo v ní má podstatný vliv. Obdobné osvobození platí, i když je jiná účetní jednotka spřízněnou stranou vykazující účetní

jednotky z důvodu, že stejný orgán veřejné správy ovládá či spoluovládá obě tyto účetní jednotky nebo má na obě podstatný vliv. Osvobození konkrétně spočívá v možnosti nezveřejnit částku vzájemných transakcí, částku nesplacených zůstatků (včetně dalších podrobností), opravné položky k pochybným pohledávkám a náklady uznané během období související se špatnými nebo pochybnými pohledávkami za spřízněnými stranami.

Pokud se však vykazující účetní jednotka rozhodne popsané osvobození využít je povinna uvést následující skutečnosti:

- název orgánu veřejné správy a povahu jeho vztahu s vykazující účetní jednotkou,
- informace o povaze a částce každé významné transakce, dále kvalitativní nebo kvantitativní údaj o rozsahu ostatních transakcí, které jsou významné společně, nikoli individuálně.

Úroveň významnosti má zvážit sama účetní jednotka, standard pouze nabízí některé parametry důležité pro její stanovení, například je-li transakce významná z hlediska rozsahu, uskutečněna za netržních podmínek, mimo běžné každodenní obchodní činnosti, sdělena regulačním a dohledovým orgánům, nahlášena vrcholovému vedení či musí být schválena akcionáři. Novelizace má současně retrospektivní dopad. Povinností účetní jednotky je zabezpečit srovnatelnost poskytovaných informací, proto úprava definice spřízněné strany ovlivní i zveřejnění informací za rok 2010, jakožto srovnatelných informací zahrnutých do účetní závěrky roku 2011.

Sedmnáct společností zveřejnilo v roce 2011 retrospektivně informace o spřízněných stranách jak za rok 2010, tak za rok 2011. Dvě společnosti neměly spřízněné strany. Jedna společnost nezveřejňuje informace retrospektivně, ve výroční zprávě roku 2011 jsou uvedeny informace pouze za rok 2011. (Severomoravská plynárenská a. s.). Jedna společnost zveřejňuje retrospektivně jen některé informace. Retrospektivně jsou zveřejňovány informace o dceřiných společnostech. Informace o klíčovém managementu – jejich mzdových nákladech jsou uvedeny pouze za rok 2011. V účetních závěrkách roku 2014 již nebylo potřeba zkoumat pohled retrospektivního vykazování.

Společnosti, kde spřízněnou stranou je orgán veřejné správy: Pražské služby a. s. – Hlavní město Praha – mateřská společnost.

Podnik zveřejňuje informace o vzájemných prodejkách a nákupech služeb mezi spřízněnými stranami. Dále zveřejňuje informace o výši pohledávek a závazků. Ve výroční zprávě za rok 2011 společnost detailně popisuje investice do přidružených podniku (IAS 28). Je zveřejněn název orgánu veřejné správy i jeho vztah s vykazující jednotkou. Informace o částce transakce a dále kvalitativní údaj o rozsahu budoucích transakcí.

V roce 2011 vyhlásilo hl. m. Praha z pohledu společnosti Pražské služby a. s. významnou veřejnou zakázku na svoz komunálního odpadu. Nastavení kvalifikačních předpokladů ve veřejné zakázce neumožnilo Pražským službám podat nabídku na veřejnou zakázku samostatně. Společnost Pražské služby našla řešení v domluvě na společné účasti na veřejné zakázce se společností AVE CZ odpadové hospodářství s. r. o. V rámci vyjednávání o realizaci veřejné zakázky oběma společnostmi byla zvolena jako nejvhodnější strategie vytvoření samostatného podniku, společné entity Pražských služeb a společnosti ze skupiny AVE, která by navenek realizaci celé zakázky vůči hl. m. Praze zastřešovala. Za tímto účelem společnost Pražské služby a. s. nejprve nabyla 100 % akcií účelově založené společnosti (Pražská odpadová a. s.) v hodnotě 2 000 tis. Kč a následně v rámci dohody se společností AVE CZ odpadové hospodářství s. r. o. část akcií v hodnotě 1 300 tis. Kč této účelově založené akciové společnosti převedla na další společnost AVE Bohemia GmbH (společnost ze skupiny AVE). Společnost Pražské služby, a. s. vlastní 35% podíl ve společnosti Pražská odpadová a. s. v hodnotě 700 tis. Kč. Vzhledem k nevýznamnosti nebude podíl ve společnosti vykazován na samostatném řádku výkazu o finanční situaci, ale jako součást položky Dlouhodobý finanční majetek. Společnost Pražská odpadová a. s. v roce 2011 nevykonávala žádnou činnost, a nemá tedy žádný výsledek hospodaření.

Pražská energetika a. s. – Hlavní město Praha – majoritní vlastník

Podnik zveřejňuje informace o vzájemných prodejkách a nákupech služeb mezi spřízněnými stranami. Dále zveřejňuje informace o výši pohledávek a závazků. Ve výroční zprávě je uvedena jediná věta o transakcích se spřízněnými stranami: „Obchodní transakce byly uskutečněny za obvyklé ceny. Nesplacené částky nebyly zajištěny a byly uhrazeny ve splatnosti.“

ČEZ a. s. – Česká Republika – majoritní vlastník

Podnik zveřejňuje informace o vzájemných prodejkách a nákupech služeb mezi spřízněnými stranami. Dále zveřejňuje informace o výši pohledávek a závazků. U investic do dceřiných, přidružených a společných podniků je uváděno procento vlastnických práv, procento hlasovacích práv a vyplacené dividendy. V průběhu roku 2011 společnost ČEZ a. s. založila nebo koupila několik dceřiných podniků:

ČEZ Energo, s. r. o. (50,10 %), DOMICA FPI s. r. o. (99,92 %), 3L Invest a. s. (99,64 %), AREA-GROUP CL a. s. (99,61 %) a ČEZ OZ uzavřený investiční fond a. s. (50 %) se sídlem v Praze a CEZ Bulgarian Investments B. V. (100 %) se sídlem v Amsterdamu.

V roce 2011 byl dokoupen nekontrolní podíl ve společnosti Teplárna Trmice, a. s. Podíl ČEZ, a. s., na základním kapitálu k 31. 12. 2011 činí 100 %. Částka nákupu je zveřejněna.

V roce 2011 byl peněžitým vkladem navýšen základní kapitál společnosti GENTLEY a. s., eEnergy Hodonín a. s. a NERS d. o. o. Částka navýšení je zveřejněna.

V roce 2010 byla investice ve společnosti Elektrárna Chvaletice a. s. (100 %) ve výši 2 739 mil. Kč klasifikována jako aktivum držené k prodeji. Elektrárna Chvaletice a. s. provozuje hnědouhelnou elektrárnu ve východních Čechách. Společnost ČEZ a. s. uzavřela trojstrannou dohodu se společnostmi Dalkia a. s. a EPH o další restrukturalizaci energetických zdrojů v České Republice. Podle dříve zveřejněných plánů měla společnost v úmyslu prodat chvaletickou elektrárnu společnosti EPH, od níž naopak měla nakoupit rozvody tepla v severních Čechách. Prodej Elektrárny Chvaletice měl být dokončen během roku 2011. V roce 2011 společnost svůj záměr přehodnotila a k 1. 7. 2011 překlasifikovala investici do společnosti Elektrárna Chvaletice a. s. z aktiva drženého k prodeji zpět na majetkovou účast. U všech transakcí v roce 2011 jsou uvedeny kvantitativní informace, kvalitativní jsou místy nedostatečné.

Tab. 1: Zveřejňování informací o spřízněných stranách pro nebankovní sektor

Společnost	Existují spřízněné strany?	Počet dceřiných společností	Počet přidružených společností	Společné podniky (viz IAS 31)	Zveřejnění informací o klíčovém managementu?	Zveřejnění podle novely?
ČEZ	ANO	99	21	19	ANO	ANO
Philip Morris	ANO	1			ANO	ANO
ORCO	ANO	1			ANO	ANO
Dalkia	ANO	5			NE	ANO
Pražská energetika	ANO	3			ANO	ANO
Pražské služby	ANO	2	1		ANO	ANO
SAZKA	ANO	7	2		ANO	ANO
Telefónica Czech Republic	ANO	5	3		ANO	ANO
Unipetrol	ANO	18		2	ANO	ANO
KAROSERIA	ANO	6			n/u	ANO
Kongresové centrum	NE				NE	NE
AAA	ANO	15			ANO	ANO
CETV	ANO	63	6		ANO	ANO

Společnost	Existují spřízněné strany?	Počet dceřiných společností	Počet přidružených společností	Společné podniky (viz IAS 31)	Zveřejnění informací o klíčovém managementu?	Zveřejnění podle novely?
Deutsche Telecom	ANO	24	2		ANO	ANO
České vinařské závody	ANO	4			u/č	u/č
TESLA KARLIL	ANO	1	5		ANO	ANO
Toma	ANO	10	4		ANO	ANO
CPI Byty	ANO	6			ANO	ANO
CPI Hotels	NE				NE	NE
ENERGOAQUA, a. s.	ANO	5			ANO	ANO
Severomoravská plynárenská	ANO	1			ANO	NE

Zdroj: Výroční zprávy jednotlivých společností dle ČNB (2014).

Vysvětlivky: n/u = není uvedeno, u/č = uvedeno částečně.

Závěr

Během výzkumu nás velmi překvapilo, že nebyly zveřejněny všechny výroční zprávy společností, které jsme si vybrali. Cílem práce nebylo popsat správnost zveřejňovaných informací vyžadovaných podle IAS 24 jak v bankovním, tak nebankovním sektoru, ale skutečnost, zda účetní jednotky bankovního a nebankovního typu tyto informace vůbec zveřejňují. Za bankovní sektor, můžeme konstatovat, že požadavek IAS 24 byl plněn poměrně důsledně u většiny sledovaných bank za celé sledované období. Za nebankovní sektor můžeme konstatovat, že většina (95 % společností z nebankovního sektoru) zveřejňuje informace v souladu s požadavky standardu IAS 24 (Related Party Disclosures). Pouze dvě společnosti (5 % ze vzorku) zveřejňují částečné informace. Což je podle standardu IAS 24 nedostatečné. Hlavním smyslem existence tohoto standardu je zajistit, aby účetní jednotky zveřejnily ve svých účetních závěrkách všechny podstatné informace o spřízněných stranách. Závěrem lze tedy konstatovat, že téměř všechny účetní závěrky (výroční zprávy) ze vzorku zmiňovaných společností splnily podmínky IAS 24.

Literatura:

- [1] Chen-Wen C. – Chinshun W. (2010): *Related Party Transactions and Ownership Concentration: Theory and Evidence*. [on-line], New York, Chinese American Scholars Association, c2010, [cit. 9. 8. 2015], <http://www.g-casa.com/conferences/singapore/papers_in_pdf/wed/Chen.pdf>.
- [2] Coase, R. H. (1937): *The Nature of the Firm*. *Economica*, 1937, roč. 4, č. 16, s. 386-405
- [3] ČNB (2015): *Centrální úložiště regulovaných informací*. [on-line], Praha, Česká národní banka, c2015, [cit. 9. 8. 2015], <https://oam.cnb.cz/sipresextdad/SIPRESWEB.WEB21.START_INPUT_OAM?p_lang=c>.
- [4] Gordon, E. – Henry, E. – Lauwers, T. – Reed, B. (2007): *Auditing Related Party Transactions: A Literature Overview and Research Synthesis*. *Accounting Horizons*, 2007, roč. 21, č. 1, s. 81-102.
- [5] Thomas, W. – Herrmann, D. – Inoue, T. (2004): *Earnings Management through Affiliated Transactions*, *Journal of International Accounting Research*. 2004, roč. 3, č. 2, s. 1-25.
- [6] Vašek, L. – Tápalová, H. (2011): *Nové pojetí definice spřízněné strany v pravidlech IFRS*. *Účetnictví v praxi*, 2011, roč. 15, č. 2, s. 36-40.
- [7] Young, B. (2005): *Related-Party Transactions: Why They Matter and What Is Disclosed*. *Corporate Governance Advisor*, 2005, roč. 13, č. 4, s. 1-7.

Zveřejňování informací podle standardu IAS 24 (Spřízněné strany)

Lenka Nováková – Martin Polák

ABSTRAKT

Hlavním smyslem existence tohoto standardu je zajistit, aby účetní jednotky zveřejnily ve svých účetních závěrkách všechny podstatné informace o spřízněných stranách. Účetní jednotka má upozornit „na možnost, že její finanční pozice a hospodářský výsledek je ovlivněn existencí spřízněných stran a transakcemi a nesplacenými zůstatky, včetně závazků, s těmito stranami.“ Tento článek se zabývá analýzou zveřejňovaných výročních zpráv na webových stránkách CNB. Výzkum je rozdělen na bankovní a nebankovní sektor, kdy pro každý sektor byly stanoveny tři výzkumné otázky. Závěrem jsme mohli konstatovat, že požadavek IAS 24 za zveřejňování informací podle tohoto standardu byl plněn poměrně důsledně u většiny sledovaných společností za celé období.

Klíčová slova: IAS 24; Spřízněné strany; Vykazování.

Disclosures in Accordance with IAS 24 (Related Parties)

ABSTRACT

The main reason for the existence of this standard is to ensure that an entity to disclose in its financial statements all relevant information about related parties. The reporting entity should point out “the possibility that its financial position and profit or loss is affected by the existence of related parties and transactions and outstanding balances, including commitments, with such parties.” This article analyzes the published annual reports on the CNB website. The research is divided into banking and non-banking sector, where for each sector were three research questions. Finally, we can state that the requirement of IAS 24 disclosures under this standard was implemented fairly consistently for most of the companies reviewed over the period.

Key words: IAS 24; Related Party; Reporting.

JEL classification: M41.