

Súčasný prístup ku konsolidovanej účtovnej závierke v Slovenskej republike a v Českej republike

Renáta Hornická¹, Libor Vašek²

Abstrakt

V dôsledku implementácie smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú sa smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS nastali v podmienkach Slovenskej republiky a Českej republiky ako členských štátov Európskej únie zmeny v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky, ktoré boli vyvolané implementáciou tejto smernice do účtovnej legislatívy oboch krajín. Podľa novelizovaných účtovných predpisov postupovali materské účtovné jednotky prvýkrát pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky za kalendárny rok 2016 alebo za hospodársky rok začínajúci v priebehu roku 2016. Článok prezentuje a analyzuje prístup ku konsolidovanej účtovnej závierke v Slovenskej republike a v Českej republike po zmene účtovných predpisov od 1. 1. 2016, porovnáva nový stav so stavom do 31. 12. 2015 a poukazuje na prípadné rozdiely medzi Slovenskou republikou a Českou republikou v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky.

Kľúčové slová

Konsolidovaná účtovná závierka, konsolidácia, ovládanie, materská spoločnosť, európska smernica

Abstract

As a consequence of the implementation of Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council amending Council Directive 78/660/EEC on the annual accounts, consolidated accounts and related reports of certain types of undertakings, EEC and 83/349/EEC, in the conditions of the Slovak Republic and the Czech Republic, as Member States of the European Union, the changes in the consolidated financial statements that were caused by the implementation of this Directive into the accounting legislation of both countries. Pursuant to the amended accounting regulations, the parent entities initially applied for the preparation of the consolidated financial statements for the calendar year 2016 or the reporting year beginning in 2016. The article presents and analyses the approach to the consolidated financial statements in the Slovak Republic and in the Czech Republic since 1 January 2016, compares the new situation with the situation by 31 December 2015 and points to possible differences between the Slovak Republic and the Czech Republic in the field of consolidated financial statements.

Key words

Consolidated financial statements, consolidation, control, parent company, European Directive

JEL classification

JEL Code1, JEL Code2: M41, M40

¹ Ing. Renáta Hornická, Ph.D., Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta /1b, 852 35 Bratislava, renata.hornicka@euba.sk.

² Ing. Libor Vašek, Ph.D., Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 3, 30 67 Praha 3, vasek@vse.cz.

1 Úvod

Na základe účtovných (finančných) informácií z konsolidovanej účtovnej závierky (také „KÚZ“) zostavenej za skupinu účtovných jednotiek posudzujú používatelia týchto informácií finančnú situáciu a finančnú výkonnosť skupiny účtovných jednotiek³. V podmienkach Slovenskej republiky a Českej republiky sú používateľmi informácií z KÚZ predovšetkým vlastníci materskej spoločnosti, t. j. súčasní investori a tiež potenciálni investori, manažéri pôsobiaci v rámci skupiny, banky úverujúce materskú účtovnú jednotku a prostredníctvom nej celú skupinu a ďalší používatelia informácií. Konsolidovaná účtovná závierka v Slovenskej republike (ďalej len „SR“) a v Českej republike (ďalej len „ČR“) nie je podkladom na vyčíslenie dane z príjmov právnických osôb (t. j. je daňovo neúčinná) a nie je ani podkladom na vyčíslenie podielov zo zisku, zisťovanie týchto skutočností vychádza z individuálnej účtovnej závierky účtovných jednotiek v skupine.

Konsolidovaná účtovná závierka v SR a v ČR sa prvýkrát zostavila za rok 1993 ako dôsledok zavedenia povinnosti zostaviť KÚZ. Z hľadiska právnej úpravy konsolidovanej účtovnej závierky je dôležité vymedzenie povinnosti zostaviť KÚZ vrátane možných oslobodení od tejto povinnosti, vymedzenie rozsahu konsolidovanej účtovnej závierky (tzv. konsolidovaného celku) a vymedzenie jednotlivých zásad a metód uplatňovaných pri zostavovaní KÚZ.

Obidve krajiny ako krajiny uchádzajúce sa o vstup do Európskej únie museli v oblasti právnej úpravy účtovníctva implementovať legislatívu Európskej únie. Po vstupe SR a ČR do Európskej únie⁴ sa národná právna úprava mení v dôsledku novelizácii a zmien európskych predpisov, čo sa prejavuje aj v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky, ktorej regulácia je súčasťou účtovnej legislatívy.

Cieľom článku je prezentovať a analyzovať prístup ku konsolidovanej účtovnej závierke v podmienkach SR a v podmienkach ČR po zmene účtovných predpisov od 1. 1. 2016 v dôsledku implementácie smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ o ročných účtovných závierkach konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov v porovnaní so stavom do 31. 12. 2015 a poukázať na prípadné rozdiely medzi Slovenskou republikou a Českou republikou v tejto oblasti.

2 Právna úprava konsolidovanej účtovnej závierky v Slovenskej republike a v Českej republike ako členských štátov Európskej únie

Východiskom právnej úpravy v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky v SR a v ČR ako členských štátov Európskej únie je legislatíva Európskej únie (smernice, nariadenia a odporúčania). V rámci prípravy na vstup do Európskej únie museli obidve krajiny implementovať do svojej účtovnej legislatívy (zákonov o účtovníctve) **Siedmu smernicu Rady č. 83/349/EHS o konsolidovanej účtovnej závierke (ďalej len „siedma smernica o konsolidovanej účtovnej závierke“)** v znení neskorších úprav. Zo siedmej smernice o konsolidovanej účtovnej závierke vychádzala právna úprava v oboch krajinách do 31. 12. 2015.

³ Konsolidovaná účtovná závierka sa v SR zostavuje za skupinu účtovných jednotiek bez ohľadu na ich sídlo (tzv. konsolidovaný celok). Od 1. 1. 2016 je v SR v zákone o účtovníctve vymedzené, že do skupiny účtovných jednotiek patrí materská účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky. V zákone o účtovníctve do 31. 12. 2015 sa pojem skupina v rámci definície konsolidovaného celku používal, ale bližšie definovaný nebol. V ČR nie je definovaný pojem skupina, ale konsolidovaný celok, ktorý zahŕňa konsolidujúcu a konsolidovanú účtovnú jednotku, t. j. materskú účtovnú jednotku a dcérsku účtovnú jednotku. Pojem konsolidovaný celok sa vo svojom vymedzení zhoduje s pojmom skupina v SR.

⁴ Obidve krajiny vstúpili do Európskej únie 1. 4. 2004.

Významný dopad na právnu úpravu v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky malo prijatie **Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady č. 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem**. Týmto nariadením predpísala Európska únia spoločnostiam kótovaným na regulovaných trhoch Európskej únie povinné zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky podľa metód a zásad ustanovených IFRS prevzatými Európskou úniou po 1. 1. 2005 s tým, že nariadenie umožnilo členským štátom sa rozhodnúť (voliteľnosť) aplikovať túto požiadavku aj na nekótované materské spoločnosti. Dôsledkom tohto nariadenia je, že materské spoločnosti kótované na regulovaných trhoch Európskej únie uplatňujú rovnaké zásady a metódy pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky (IFRS prevzaté Európskou úniou). Takéto materské spoločnosti museli prestať uplatňovať národné právne predpisy pre oblasť metód a zásad uplatňovaných pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky v krajinách, v ktorých existovali.

Vydanie **smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú sa smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS** (ďalej len „smernica o účtovných závierkach“) v roku 2013 a jej implementácia do právnej úpravy členských štátov, ktorá sa musela uskutočniť do 20. 7. 2015, si vyžiadala zmeny účtovnej legislatívy týkajúcej sa konsolidovanej účtovnej závierky v oboch krajinách, predovšetkým v oblasti povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, dôsledkom čoho boli novelizované zákony o účtovníctve v oboch krajinách s účinnosťou od 1. 1. 2016⁵.

V podmienkach Slovenskej republiky je problematika konsolidovanej účtovnej závierky riešená v **zákone č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov** (ďalej len „zákon o účtovníctve“). V zákone o účtovníctve je upravená povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku vrátane oslobodení od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, a tiež priamo v zákone o účtovníctve je zakomponovaná požiadavka zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa metód a zásad ustanovených osobitnými predpismi, t. j. **IFRS prevzatými Európskou úniou** (§ 22). S konsolidovanou účtovnou závierkou sa spájajú aj ďalšie povinnosti týkajúce sa materskej účtovnej jednotky. Materská účtovná jednotka musí zostaviť konsolidovanú výročnú správu, zostaviť výkaz vybraných údajov z konsolidovanej účtovnej závierky, overiť konsolidovanú účtovnú závierku a súlad konsolidovanej výročnej správy s konsolidovanou účtovnou závierkou audítorm, uložiť konsolidovanú účtovnú závierku spolu so správou audítora do registra účtovných závierok do jedného roka po skončení účtovného obdobia. Do registra účtovných závierok ukladá materská účtovná jednotka aj konsolidovanú výročnú správu, výkaz vybraných údajov z konsolidovanej účtovnej závierky (jeho forma a obsah je upravená opatrením Ministerstvom financií SR, zostavuje sa do jedného roka po skončení účtovného obdobia). Vybraným materským účtovným jednotkám vznikla od 1. 1. 2016 povinnosť zostavovať konsolidovanú správu o platbách.

V Českej republike vychádza úprava konsolidovanej účtovnej závierky zo **zákona č. 563/1991 Sb., o účetníctví ve znění pozdějších předpisů**, v ktorom sú vymedzené skupiny účtovných jednotiek a nadväzujúce vymedzenie povinnosti zostaviť KÚZ, resp. oslobodenia od tejto povinnosti. Zákon o účetníctví je v úzkom vzťahu a v previazanosti so **zákonom č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění pozdějších předpisů**, v ktorom je vymedzené ovládanie (§74 a § 75), resp. kontrola, s ktorou pracujú účtovné predpisy pri určovaní konsolidovaného celku. Zákon o účetníctví stanovuje ďalej metódy konsolidácie s ohľadom na identifikovaný vplyv (mieru vplyvu) v inej účtovnej jednotke, a tiež použitie

⁵ Smernica o účtovných závierkach rieši individuálnu účtovnú závierku a konsolidovanú účtovnú závierku. Zmenám v oblasti individuálnej účtovnej závierky v oboch krajinách sa v článku nevenujeme.

IFRS prevzatých Európskou úniou pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, pretože použitie IFRS prevzatých Európskou úniou je povinné iba pre emitentov cenných papierov obchodovaných na európskom regulovanom trhu. Ak vznikne povinnosť zostaviť KÚZ pre ostatné účtovné jednotky, prípadne zostavujú KÚZ dobrovoľne, je možné ju spracovať podľa českých účtovných predpisov bez zohľadnenia IFRS.

Úpravu v zákone o účtovníctve ďalej rozvádza **vyhláška č. 500/2002 Sb., ktorou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.** Vyhláška upravuje bližšie použitie konsolidačných metód, taktiež zloženie konsolidovanej účtovnej závierky a usporiadanie položiek v konsolidovaných účtovných výkazoch vrátane identifikovania všetkých požiadaviek na zverejňovanie informácií. Použitie konsolidačných metód pri samotnom zostavení KÚZ rozoberá **Český účetní standard č. 020 - Konsolidovaná účetní závěrka.** Materská účtovná jednotka má tiež povinnosť zostaviť konsolidovanú výročnú správu. Konsolidovaná účtovná závierka a aj výročná správa musia byť overené audítorom a zverejnené v obchodnom registri do konca účtovného obdobia, ktoré nasleduje po období, za ktoré sa KÚZ zostavuje.

2.1 Súčasný prístup ku konsolidovanej účtovnej závierke v Slovenskej republike

V roku 2015 bol novelizovaný zákon o účtovníctve zákonom č. 130/2015 (ďalej len „novela zákona o účtovníctve“) s účinnosťou od 1. 1. 2016, ktorým sa upravili a zmenili niektoré ustanovenia týkajúce sa povinnosti zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku. Táto novelizácia bola vyvolaná implementáciou smernice o účtovných závierkach. Podľa prechodným ustanovení zákona o účtovníctve (§39m) mala zostaviť materská účtovná jednotka KÚZ podľa §22 zákona o účtovníctve v znení účinnom od 1. 1. 2016 prvýkrát za hospodársky rok, ktorý začína v priebehu roku 2016. Aj keď sa v prechodných ustanoveniach neuvádzal kalendárny rok, nepriamo z tohto ustanovenia vyplynulo, že zmenené ustanovenia sú aj účinné pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky za kalendárny rok, ktorý začína od 1. 1. 2016. Zároveň podľa ďalších prechodných ustanovení k úpravám účinným od 1. 1. 2016 (§39n) mala materská účtovná jednotka s účtovným obdobím kalendárny rok postupovať podľa § 22, odsek 11⁶ v znení účinnom od 1. 1. 2016 pri zostavovaní KÚZ za účtovné obdobie, ktoré sa končí 31. 12. 2016. Materská účtovná jednotka s účtovným obdobím hospodársky rok mala postupovať podľa § 22, odsek 11 v znení účinnom od 1. 1. 2016 pri zostavovaní KÚZ za účtovné obdobie, ktoré sa končí v priebehu roku 2017.

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku má podľa zákona o účtovníctve materská účtovná jednotka. Materská účtovná jednotka musí mať požadovanú právnu formu, byť akcionárom alebo spoločníkom v inej účtovnej jednotke (t. j. byť držiteľom vlastnickeho podielu) a mať niektoré z vymedzených práv. Vymedzenie materskej účtovnej jednotky podľa zákona o účtovníctve od 1. 1. 2016 uvádzame v nasledujúcej tabuľke (tabuľka č. 1):

⁶ Tieto ustanovenia sa týkajú uplatnenia niektorých oslobodení od povinnosti zostavovať KÚZ.

Tab. 1: Vymedzenie materskej účtovnej jednotky

Stav od 1. 1. 2016
<p>Materskou účtovnou jednotkou sa na účely tohto zákona rozumie účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou, štátnym podnikom, družstvom alebo účtovnou jednotkou verejnej správy⁷ a má rozhodujúci vplyv v inej účtovnej jednotke, ktorá je obchodnou spoločnosťou, pričom materská účtovná jednotka má rozhodujúci vplyv, ak:</p> <ol style="list-style-type: none"> má väčšinu hlasovacích práv, alebo má právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu členov štatutárneho orgánu alebo dozorného orgánu účtovnej jednotky a súčasne je jej spoločníkom alebo akcionárom, alebo má právo vykonávať rozhodujúci vplyv v inej účtovnej jednotke, ktorej je spoločníkom alebo akcionárom na základe dohody uzavretej s touto účtovnou jednotkou alebo na základe spoločenskej zmluvy alebo stanov tejto účtovnej jednotky, ak to umožňuje právo štátu, ktorým sa riadi táto účtovná jednotka, alebo je spoločníkom alebo akcionárom účtovnej jednotky a väčšina členov štatutárneho orgánu alebo dozorného orgánu vykonávajúcich svoju funkciu v priebehu účtovného obdobia a v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období až do zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky bola vymenovaná výlučne prostredníctvom výkonu hlasovacích práv spoločníka alebo akcionára, ktorý je materskou účtovnou jednotkou; toto sa neuplatňuje, ak existuje iná, tretia strana disponujúca právami podľa písmen a) až c), alebo je spoločníkom alebo akcionárom a na základe dohody s inými jej spoločníkmi alebo akcionármi má väčšinu hlasovacích práv.

Zdroj: (zákon č. 431/2002 Z. z o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, odsek 3).

Novela zákona o účtovníctve zaviedla na základe ustanovení smernice o účtovných závierkach pojem „rozhodujúci vplyv“, ktorý bol doplnený do vstupnej vety tohto ustanovenia. Do 31. 12. 2015 zákon o účtovníctve pojem rozhodujúci vplyv nepoužíval, uvádzal len práva, ktoré musí materská účtovná jednotka mať, pričom sa nevyžaduje ich skutočné vykonávanie, dôležitá je ich možnosť (schopnosť) uplatnenia. Zároveň nastali upresnenia vo vymedzení práv materskej účtovnej jednotky, a to vo formulácii v bode c) (formulácia „právo ovládať“ bola nahradená formuláciou „právo vykonávať rozhodujúci vplyv“) a v spresnení aplikácie príslušného ustanovenia v bode d), kde sa spresnilo, že tento bod sa nepoužije pokiaľ existuje tretia strana disponujúca právami podľa predchádzajúcich bodov (body a) až c)). V tejto súvislosti treba podotknúť, že nejde o zmenu podstaty vymedzenia materskej účtovnej jednotky, ale o doplnenie, spresnenie jej vymedzenia.

Dcérska účtovná jednotka musí byť podľa zákona o účtovníctve obchodnou spoločnosťou. Vymedzenie dcérskej účtovnej jednotky podľa zákona o účtovníctve od 1. 1. 2016 uvádzame v nasledujúcej tabuľke (tabuľka č. 2):

Tab. 2: Vymedzenie dcérskej účtovnej jednotky

Stav od 1. 1. 2016
<p>Dcérska účtovná jednotka je účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka rozhodujúci vplyv, a to priamo alebo nepriamo prostredníctvom svojich dcérskejších účtovných jednotiek.</p>

Zdroj: (zákon č. 431/2002 Z. z o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, odsek 4).

Zavedenie pojmu rozhodujúci vplyv a spresnenie vymedzenia materskej účtovnej jednotky ovplyvnilo aj vymedzenie dcérskej účtovnej jednotky, dôsledkom čoho je **zmenená definícia dcérskej účtovnej jednotky**. Do 31. 12. 2015 bola dcérska účtovná jednotka definovaná ako účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka vymedzené práva

⁷ Účtovnou jednotkou verejnej správy je mesto, obec, vyšší územný celok a správca kapitoly štátneho rozpočtu. Zostavovanie konsolidovanej účtovnej závierky vo verejnej správe je upravené samostatnými opatreniami Ministerstva financií SR (nepostupuje sa podľa IFRS), tejto KÚZ sa v príspevku nevenujeme.

zákonom o účtovníctve. Z vymedzenia dcérskej účtovnej jednotky jednoznačne vyplýva, že materská účtovná jednotka posudzuje rozhodujúci vplyv, ktorý má priamo, ale aj ktorý má nepriamo prostredníctvom svojich dcérskych účtovných jednotiek. Zo zákona o účtovníctve platného do 31. 12. 2015 vyplývalo posudzovanie nepriameho vplyvu z ustanovenia upravujúceho výpočet hlasovacích práv, podľa ktorého bolo potrebné zohľadňovať pri výpočte hlasovacích práv aj práva inej jej dcérskej účtovnej jednotky.

Hlasovacie práva sú základným faktorom, ktorý sa skúma pri posudzovaní, či vznikol rozhodujúci vplyv. Ustanovenia týkajúce sa výpočtu hlasovacích od 1. 1. 2016 (§ 22, odsek 5-7) zostali nezmenené s výnimkou ustanovenia, ktoré upravuje hlasovacie práva, ktoré treba od celkových hlasovacích práv odpočítať, kde bolo doplnené, že odpočítať sa majú aj hlasovacie práva, ktoré sú držané v súvislosti s poskytovaním pôžičiek v rámci podnikateľskej činnosti, a to za predpokladu, že sa tieto hlasovacie práva uplatňujú v záujme osoby, ktorá poskytla zábezpeku (§ 22, odsek 6).

Na základe novely zákona o účtovníctve nastali od 1. 1. 2016 viaceré zmeny v oslobodení od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, a to doplnenie podmienok oslobodenia na medzistupni konsolidovaného celku, zmena oslobodenia na základe veľkostných kritérií a doplnenie nového oslobodenia od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.

Oslobodenie na medzistupni konsolidovaného celku sa týka materskej účtovnej jednotky, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou (je na medzistupni), ak sú splnené presne stanovené kritériá. Znenie oslobodenia na medzistupni konsolidovaného celku podľa zákona o účtovníctve od 1. 1. 2016 uvádzame v nasledujúcej tabuľke (tabuľka 3):

Tab. 3: *Oslobodenie na medzistupni konsolidovaného celku*

Stav od 1.1. 2016
<p><i>Na materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka podlieha právu niektorého členského štátu, sa nevzťahuje povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak jej materská účtovná jednotka má</i></p> <p><i>a) všetky akcie alebo podiely dcérskej účtovnej jednotky alebo</i></p> <p><i>b) najmenej 90 % akcií alebo podielov dcérskej účtovnej jednotky a ostatní akcionári alebo spoločníci tejto účtovnej jednotky súhlasili s oslobodením.</i></p> <p><i>Oslobodenie možno uplatniť, len ak:</i></p> <p><i>a) dcérska účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky zahrňované do konsolidovanej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky podľa právnych predpisov Európskej únie,</i></p> <p><i>b) konsolidovaná účtovná závierka materskej účtovnej jednotky uvedená v písmene a) a súlad konsolidovanej výročnej správy materskej účtovnej jednotky s účtovnou závierkou sa overuje audítorom podľa právnych predpisov Európskej únie,</i></p> <p><i>c) konsolidovaná účtovná závierka materskej účtovnej jednotky uvedená v písmene a), konsolidovaná výročná správa materskej účtovnej jednotky a správa audítora sa zverejňujú podľa právne záväzných aktov Európskej únie,</i></p> <p><i>d) dcérska účtovná jednotka uvádza v poznámkach k individuálnej účtovnej závierke názov a sídlo materskej účtovnej jednotky zostavujúcej konsolidovanú účtovnú závierku uvedenú v písmene a) a poukáže na to, že bola od povinnosti oslobodená.</i></p>

Zdroj: (zákon č. 431/2002 Z. z o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, odsek 8-9).

V rámci oslobodenia na medzistupni konsolidovaného celku bola doplnená požiadavka zverejňovať správu audítora, ktorá do 31. 12. 2015 v zákone o účtovníctve uvedená nebola. V SR sa správa audítora zverejňuje uložením do registra účtovných závierok. Zákon o účtovníctve upravuje aj zákaz uplatniť toto oslobodenie. Znenie tohto zákazu zostalo od 1. 1. 2016 rovnaké ako bolo do 31. 12. 2015. Oslobodenie na medzistupni konsolidovaného celku sa nevzťahuje na materskú účtovnú jednotku, ktorá emitovala cenné papiere a tieto cenné papiere

boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP).

Naviac zmien nastalo od 1. 1. 2016 v **oslobodení na základe veľkostných kritérií**. Znenie oslobodenia na základe veľkostných kritérií podľa zákona o účtovníctve od 1. 1. 2016 uvádzame v nasledujúcej tabuľke (tabuľka 4):

Tab. 4: Oslobodenie na základe veľkostných kritérií

Stav od 1. 1. 2016
<p><i>Materská účtovná jednotka nemá povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka</i></p> <p><i>a) na základe individuálnej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek, nie sú splnené aspoň dve z týchto podmienok:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. celková suma majetku materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je väčšia ako 24 000 000 eur, pričom sumou majetku sa na tento účel rozumie suma majetku zistená zo súvah v ocenení upravenom o položky podľa § 26, odsek 3,</i> <i>2. čistý obrat materskej účtovnej a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je vyšší ako 48 000 000 eur,</i> <i>3. priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek za účtovné obdobie presiahol 250 zamestnancov.</i> <p><i>b) za konsolidovaný celok nie sú po konsolidácii kapitálu, konsolidácii vzájomných vzťahov medzi účtovnými jednotkami, konsolidácii výsledku hospodárenia a konsolidácii nákladov a výnosov splnené aspoň dve z týchto podmienok:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. celková suma majetku materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je väčšia ako 20 000 000 eur, pričom sumou majetku sa na tento účel rozumie suma majetku zistená zo súvah v ocenení upravenom o položky podľa § 26 odsek 3,</i> <i>2. čistý obrat materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je vyšší ako 40 000 000 eur,</i> <i>3. priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek za účtovné obdobie presiahol 250 zamestnancov.</i>

Zdroj: (zákon č. 431/2002 Z. z o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, odsek 10).

Do 31. 12. 2015 sa oslobodenie posudzovalo len na základe individuálnych účtovných závierok materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek. Veľkostné kritériá sa posudzovali ku dňu, ku ktorému sa zostavovala účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, pričom sa skúmalo, či neboli prekročené dve z troch stanovených veľkostných kritérií, a to celková suma majetku netto (17 000 000 €), čistý obrat⁸ (34 000 000 €) a priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej účtovnej jednotky a dcérskej účtovnej jednotky (250).

Veľkostné kritériá platné do 31. 12. 2015 sa použili poslednýkrát pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky za kalendárny rok 2015 alebo za hospodársky rok začínajúci v priebehu roku 2015. Ak materská účtovná jednotka neprekročila veľkostné kritériá za dve po sebe idúce účtovné obdobia (pri kalendárnom roku, rok 2015 a 2014), nevznikla jej povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku za rok 2015 (ak nespádala do zákazu uplatnenia tohto oslobodenia). Rovnaký postup uplatňovala aj materská účtovná jednotka s účtovným obdobím hospodársky rok začínajúci v priebehu roku 2015.

Zmena tohto oslobodenia od 1. 1. 2016 súvisí s veľkostnou klasifikáciou skupín podnikov podľa smernice o účtovných závierkach. V súvislosti s oslobodením na základe veľkostných kritérií boli do zákona o účtovníctve zapracované ďalšie ustanovenia, ktoré zákon o účtovníctve

⁸ Od 1. 1. 2015 sa do čistého obratu v SR zahŕňajú výnosy dosahované z predaja výrobkov, tovarov a služieb pod odpočítaní zliav. Do čistého obratu sa zahŕňajú aj iné výnosy po odpočítaní zliav tej účtovnej jednotky, ktorej predmetom činnosti je dosahovanie iných výnosov ako sú výnosy z predaja výrobkov, tovarov a služieb.

v znení do 31. 12. 2015 neobsahoval. Od 1. 1. 2016 si materská účtovná jednotka môže vybrať, či bude oslobodenie na základe veľkostných kritérií uplatňovať na základe údajov z individuálnych účtovných závierok, t. j. nekonsolidovaných údajov alebo bude vychádzať z konsolidovaných údajov, t. j. po zohľadnení konsolidačných postupov (konsolidácia kapitálu, konsolidácia záväzkov, konsolidácia medzivýsledku a konsolidácia nákladov a výnosov). Sumy veľkostných kritérií vychádzajú priamo zo smernice o účtovných závierkach, pričom sumy majetku netto a čistého obratu stanovené na základe údajov z individuálnych účtovných závierok sú navýšené o 20 %, čo je postup, ktorý vyžaduje smernica o účtovných závierkach. Pri výpočte veľkostných kritérií sa zohľadňujú iba dcérske účtovné jednotky, ktoré nie sú dcérske účtovnými jednotkami, ktoré sa nemusia zahrnúť do konsolidovanej účtovnej závierky (§ 22, odsek 13).

Materská účtovná jednotka prestane uplatňovať oslobodenie od povinnosti zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku od nasledujúceho účtovného obdobia, ak prekročí dve z troch stanovených veľkostných kritérií za dve po sebe idúce účtovné obdobia. Ak by napríklad materská účtovná jednotka prestala spĺňať podmienky oslobodenia na základe veľkostných kritérií za účtovné obdobie kalendárny rok 2016 a 2015, vznikne jej povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku za rok 2017.

V porovnaní so stavom do 31. 12. 2015 bol upravený aj zákaz uplatnenia oslobodenia na základe veľkostných kritérií. Od 1. 1. 2016 sa oslobodenie na základe veľkostných kritérií nevzťahuje na materskú účtovnú jednotku, ak je subjektom verejného záujmu alebo ak niektorá jej dcérska účtovná jednotka je subjektom verejného záujmu (§ 22, odsek 11). Do 31. 12. 2015 sa zákaz uplatnenia oslobodenia na základe veľkostných kritérií vzťahoval na materskú účtovnú jednotku, ktorá emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu EHP alebo ak niektorá jej dcérska účtovná jednotka emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu EHP. Z uvedeného vyplýva, že sa zákaz uplatnenia sa rozšíril nielen na kótované spoločnosti, ale na všetky subjekty verejného záujmu.

Oslobodenie na základe nevýznamnosti dcérskeho podniku zostalo povinným oslobodením aj v zákone o účtovníctve od 1. 1. 2016, v porovnaní so stavom do 31. 12. 2015 nenastali žiadne zmeny. Znenie oslobodenia uvádzame v nasledujúcej tabuľke (tabuľka 5):

Tab. 5: Oslobodenie na základe nevýznamnosti dcérskeho podniku

Stav od 1. 1.2016
<i>Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu nemá materská účtovná jednotka, ak zostavením len individuálnej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky sa významne neovplyvní úsudok o finančnej situácii, nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia za konsolidovaný celok; ustanovenia odseku 10 a 11 sa v takomto prípade nepoužijú.</i>

Zdroj: (zákon č. 431/2002 Z. z o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, odsek 12).

Na základe novely zákona o účtovníctve bolo od 1. 1. 2016 do zákona o účtovníctve zapracované nové oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, a to **oslobodenie materskej účtovnej jednotky, ktorá má len dcérske účtovné jednotky, ktoré nemusia byť zahrnuté do konsolidovanej účtovnej závierky** (ktorá má len vymedzené dcérske účtovné jednotky). Text oslobodenia uvádzame v nasledujúcej tabuľke (tabuľka 6):

Tab. 6: Oslobodenie materskej účtovnej jednotky, ktorá má len dcérske účtovné jednotky, ktoré nemusia byť zahrnuté do konsolidovanej účtovnej závierky

Stav od 1. 1. 2016
<p><i>Materská účtovná jednotka nemá povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak ku dňu, ku ktorému by sa zostavovala konsolidovaná účtovná závierka, má len dcérske účtovné jednotky, ktoré spĺňajú aspoň jednu z týchto podmienok:</i></p> <p><i>a) existujú dlhodobé prekážky, ktoré závažným spôsobom bránia materskej účtovnej jednotke vo výkone jej práv vo vzťahu k majetku dcérskej účtovnej jednotky alebo práv v riadení dcérskej účtovnej jednotky,</i></p> <p><i>b) údaje nevyhnutné na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky možno získať len za cenu neprimerane vysokých nákladov alebo s nadmerným omeškaním, alebo</i></p> <p><i>c) podiel v dcérskej účtovnej jednotke drží materská účtovná jednotka len na účel jeho predaja.</i></p>

Zdroj: (zákon č. 431/2002 Z. z o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, odsek 13).

Takéto oslobodenie zákon o účtovníctve do 31. 12. 2015 neumožňoval. Na základe tohto oslobodenia môže byť oslobodená materská účtovná jednotka, ktorá má len vymedzené dcérske účtovné jednotky, t. j. musia spĺňať aspoň jednu zo stanovených podmienok. Ak by materská účtovná jednotka mala dcérske účtovné jednotky, ktoré niektorú z týchto podmienok spĺňajú a zároveň by mala dcérske účtovné jednotky, ktoré tieto podmienky nespĺňajú, nemohla by toto oslobodenie uplatniť.

Ak účtovnej jednotke vznikne povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku (stane sa materskou účtovnou jednotkou alebo prestane spĺňať podmienky na oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku) podľa zákona o účtovníctve, potom ju musí zostaviť výlučne podľa metód a zásad upravených IFRS prevzatých Európskou úniou⁹. Materská účtovná jednotka alebo jej dcérska účtovná jednotka (t. j. skupina) môže mať podiel aj v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch, tieto sú zahrnuté do konsolidovanej účtovnej závierky v súlade s IFRS. V poznámkach konsolidovanej účtovnej závierky musí byť uvedené prehlásenie o súlade konsolidovanej účtovnej závierky s IFRS prevzatých Európskou úniou.

2. 2 Současný přístup ke konsolidované účetní závěrce v České republice

Kdo má tedy povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku v rozsahu české legislativy? Pro jasnou odpověď na tuto otázku je třeba zkombinovat úpravu zákona o účetnictví a úpravu zákona o obchodních korporacích (dále také jen „ZOK“). Dle zákona o účetnictví má povinnost sestavit KÚZ účetní jednotka, která je:

- obchodní společností (a.s., s.r.o., k.s., v.o.s., případně evropská společnost; úprava se netýká družstva, které je obchodní korporací, ale není obchodní společností) a
- ovládající osobou. Pro vyjasnění ovládající osoby je třeba přejít do ZOK, podle něhož je ovládající osobou (tzv. mateřskou obchodní korporací) taková osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv (ta je tzv. ovládanou osobou neboli dceřinou obchodní korporací). ZOK současně upravuje základní rámec pro vymezení ovládání (tj. rozhodujícího vlivu neboli kontroly) v § 74 a § 75. V té souvislosti je vhodné upozornit, že rozhodující vliv nemusí být dán vždy jen velikostí podílu na základním kapitálu (tj. vlastnickým podílem), ale souvisí s podílem na hlasovacích právech a může být vymezen vlivem na jmenování a odvolávání většiny osob, které jsou členy statutárního nebo dozorčího orgánu. ZOK uvádí, že rozhodující vliv může mít i

⁹ Tento postup súvisí u uplatnením Nariadenia 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem v podmienkach Slovenskej republiky.

obchodní společnost, která drží 40% podíl hlasů (jde o situaci tzv. de facto ovládnání, kdy není držena většina, přesto je identifikován rozhodující vliv), pokud jiná osoba, případně osoby jednající ve shodě, nenakládá se stejným nebo vyšším podílem.¹⁰

Pokud tedy s uvážením úpravy ZOK jedna společnost má rozhodující vliv v jiné společnosti, vytváří se vztah ovládající a ovládané společnosti (dle ZOK), potažmo konsolidující a konsolidované účetní jednotky (dle zákona o účetnictví), které spolu tvoří tzv. skupinu účetních jednotek a pro další úpravu je třeba se vrátit do účetních předpisů, konkrétně do zákona o účetnictví.

V důsledku transpozice účetní směrnice EU jsou nově v § 1c zákona o účetnictví vymezeny skupiny účetních jednotek, přičemž malou, resp. střední skupinou účetních jednotek je ta skupina složená z konsolidující a konsolidovaných účetních jednotek, která na konsolidovaném základě k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot (viz tab. 7).

Tab. 7: Vymezení skupiny účetních jednotek

	Aktiva celkem (netto hodnota)	Roční čistý obrat celkem	Průměrný počet zaměstnanců
Malá skupina ÚJ	Do 100 mil.	Do 200 mil.	Do 50
Střední skupina ÚJ	Od 100 mil. do 500 mil.	Od 200 mil. do 1 000 mil.	Od 50 do 250
Velká skupina ÚJ	Nad 500 mil.	Nad 1 000 mil.	Nad 250

Zdroj: (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1c).

Logicky poté velkou skupinou účetních jednotek je skupina složená z konsolidující a konsolidovaných účetních jednotek, která na konsolidovaném základě k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě z výše uvedených hraničních hodnot.

Kategorizace skupin účetních jednotek je zásadní, neboť v § 22a zákona o účetnictví je poté jasně stanoveno, že malá skupina účetních jednotek nemá povinnost sestavit KÚZ s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu (viz § 1a zákona o účetnictví). Při opačném pohledu to tedy znamená, že všechny střední a velké skupiny účetních jednotek a současně malá skupina účetních jednotek, je-li v ní zahrnut subjekt veřejného zájmu, má povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Letným pohledem lze dojít k závěru, že se snížily limity oproti úpravě do konce roku 2015 pro povinnou konsolidaci, a tudíž více účetních jednotek je od roku 2016 podrobena konsolidaci. Do konce roku 2015 platila povinnost sestavovat KÚZ, pokud byla naplněna dvě z následujících tří velikostních kritérií:

- aktiva celkem více než 350 mil. Kč, přičemž za aktiva celkem byl brán úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o korekci, tj. jednalo se po posouzení celkové brutto hodnoty aktiv;
- roční úhrn čistého obratu více než 700 mil. Kč, přičemž za roční úhrn čistého obratu byla brána výše výnosů snížená o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti, čímž došlo k odhadu roční hodnoty;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 250.

¹⁰ Úpravu ovládnání detailně rozebírá příspěvek, na který lze odkázat a který byl publikovaný v časopisu Auditor č. 3/2016: Zelenka, Vladimír: Konsolidovaná účetní závěrka a pojetí ovládnání (kontroly) pro vymezení konsolidačního celku v ČR a IFRS.

Stará a nová kritéria shrnutá v nasledujúcej tabulke tvorí hodnoty, ktoré jsou nesrovnateľné – výjimkou je kritériu priemerného počtu zamestnanců.

Tab. 8: Kritéria pro povinné sestavení konsolidované účetní závěrky

Kritérium	Do konce 2015	Od 2016
Aktiva celkem	350 mil.	100 mil.
Roční čistý obrat	700 mil.	200 mil.
Přůmerný počet zaměstnanců	250	50

Při srovnávání nové a staré úpravy a velikostních kritérií nelze brát pouze jejich číselné hodnoty, ale je třeba si uvědomit následující rozdíly v jejich výpočtu, přičemž rozhodování o povinnosti konsolidace díky tomu pak nutně nemusí být tak jednoznačné:

- za úhrn celkových aktiv od roku 2016 se považuje úhrn aktiv zjištěný z rozvahy, tj. netto hodnota aktiv, nikoliv brutto hodnota aktiv, jak bylo bráno do konce roku 2015; a
- velikostní kritéria uvažovaná od roku 2016 jsou brána na konsolidovaném základě, zatímco kritéria stanovená do konce roku 2015 byla brána na bázi prosté agregace bez eliminace vzájemných vztahů, které logicky mohou mít dopad na vyčíslení celkové hodnoty aktiv i celkového ročního obratu.

Pozor proto na lehkomyšlné uchopení nově stanovených kritérií s ohledem na případné znalosti a posuzování starých kritérií. Nová kritéria zároveň podněcují potenciální konsolidující účetní jednotku sestavit „pracovní“ konsolidované účetní výkazy – rozvahu a výkaz zisku a ztráty a dle nich posoudit, zdali opravdu vzniká povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a souběžně s ní také vzniká povinnost jejího ověření auditorem, protože tak stanoví § 22. Bohužel české účetní předpisy nijak do své úpravy nepřenesly možnost, kterou směrnice povoluje, a to je stanovení povinné konsolidace na bázi nekonsolidovaných údajů, tj. údajů získaných prostou agregací individuálních účetních závěrek. Směrnice toto povoluje, jen v takový případ požaduje zvýšit kritéria, konkrétně hodnoty aktiv a obratu o 20 %.

Kdy vzniká povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, resp. za jaké období poprvé? Další otázka, která navazuje na rozřešení té první, kdo má vůbec povinnost KÚZ sestavit. Vzhledem k tomu, že české účetní předpisy na rozdíl od IFRS vnímají KÚZ až jako druhotný výstup při naplnění vymezených kritérií a nepostačuje jen existence ovládní, jsou účetní jednotky, konkrétně potenciální konsolidující (mateřská) účetní jednotka nucena průběžně posuzovat velikostní kritéria, zdali ji tedy povinnost konsolidace vzniká nebo ne, případně zdali ji povinnost nezanikla vůči minulosti, kdy konsolidovat musela.¹¹

Rozhodující pro posouzení povinnosti první konsolidace dle novelizované úpravy zákona o účetnictví byl stav a naplnění velikostních kritérií k 31. 12. 2015, případně k pozdějšímu rozvahovému dni v průběhu roku 2016, je-li účetní období vymezeno jako hospodářský rok. Dle posouzení kritérií k 31. 12. 2015 se určila kategorie skupiny účetních jednotek pro rok 2016 a tím de facto také případná povinnost konsolidace, byla-li skupina účetních jednotek označena za střední nebo velkou. Další změna kategorie může nastat až po dvou letech. Pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek (tj. k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2017) skupina účetních jednotek překročí nebo přestane překračovat dvě hraniční hodnoty, změní od počátku bezprostředně následujícího účetního období (od roku 2018) skupinu účetních jednotek, podle které je stanoven rozsah a způsob sestavování KÚZ. Pokud tedy

¹¹ V IFRS naopak je povinnost sestavit KÚZ, existuje-li ovládní. V takovém případě z IFRS neplyne pro mateřskou společnost povinnost sestavit a zveřejnit svoji individuální účetní závěrku.

skupina účetních jednotek byla dle stavu k 31. 12. 2015 malou skupinou, ale k 31. 12. 2016 byla střední či velkou a stejně tak k 31. 12. 2017, pak počínaje rokem 2018 musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.

Lze i přes naplnění velikostních kritérií z povinnosti sestavení konsolidované účetní závěrky vymanit, tj. existuje nějaké osvobození pro mateřskou účetní jednotku? Zákon o účetnictví v § 22aa poskytuje osvobození pro konsolidující účetní jednotku ze sestavení KÚZ, pokud ta je současně konsolidovanou účetní jednotkou zahrnutou do vyššího konsolidačního celku v rozsahu úpravy Směrnice (tj. práva členských států EU). Bezproblémové osvobození nastává v případě, kdy vyšší konsolidující účetní jednotka drží 100% majetkový podíl v diskutované konsolidující účetní jednotce. Pokud nedrží 100% podíl a existují menšinoví vlastníci, nesmí Ti proti nesestavení KÚZ vystupovat – detailní úprava viz § 22aa zákona o účetnictví.

Zásadní pro osvobození je fakt, že vyšší mateřská společnost je v úpravě evropské legislativy. Pokud je vyšší mateřskou společností neevropská společnost, např. asijská, nelze osvobození využít.

Je-li konsolidace sestavována, jaké účetní jednotky musí být do konsolidace zahrnuty? Konsolidovanou účetní závěrku sestavuje konsolidující účetní jednotka (tj. mateřská společnost) a povinnost podrobit se konsolidaci mají v první řadě ovládané osoby, tj. konsolidované účetní jednotky, resp. dceřiné společnosti. Mateřská společnost a všechny její dceřiné společnosti (přímo nebo nepřímo ovládané skrz jiné dceřiné společnosti) tvoří tzv. konsolidační celek. Do konsolidačního celku nemusí být zahrnuta dceřiná společnost, pokud (viz § 22a, odst. 2):

- nelze získat informace pro konsolidaci bez nepřiměřených nákladů a bez zbytečného zdržení; vzhledem k tomu, že zákon o účetnictví mluví v této souvislosti o mimořádně výjimečných případech, mělo by se s podmínkou pracovat v praxi velmi citlivě;
- podíly v dceřiných společnostech jsou drženy výhradně za účelem jejich následného prodeje;
- přísná a dlouhodobá omezení podstatně brání konsolidující účetní jednotce ve výkonu jejich práv ohledně nakládání s majetkem nebo řízení dceřiné společnosti; de facto zde dochází k určitému narušení existence ovládaní.

Konsolidující účetní jednotka tak nemá povinnost sestavit KÚZ, pokud její konsolidované účetní jednotky mohou být vyloučeny z konsolidace (podmínky viz výše) nebo ovládá pouze konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné. Zde je určité na místě vhodná diskuse s auditorem, který KÚZ ověřuje.

Konsolidovanou účetní závěrku však netvoří pouze společnosti zahrnuté do konsolidačního celku, ale je v ní zobrazen také dopad účetních jednotek pod společným vlivem a účetních jednotek přidružených. Pokud tedy konsolidující účetní jednotka sestavuje KÚZ, musí v ní zachytit příslušnými metodami (viz dále) také majetkové účasti se společným nebo podstatným vlivem:

- Společný vliv je takový vliv, kdy osoba v konsolidačním celku spolu s jednou nebo více osobami nezahrnutými do konsolidačního celku ovládají jinou osobu, přičemž osoba vykonávající společný vliv samostatně nevykonává rozhodující vliv v této jiné osobě. Ani jeden z vlastníků není v postavení, které mu dovoluje rozhodovat, ale řídí společně a na zásadních finančních a provozních záležitostech se musí shodnout. Výsledky společného podniku, stejně tak aktiva a závazky jsou zahrnuty do KÚZ metodou poměrné konsolidace.
- Podstatný vliv je takový významný vliv na řízení nebo provozování účetní jednotky, jenž není rozhodující ani společný; není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv

dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv. Společnost je v postavení, kdy má svého zástupce ve vedení společnosti, vyjadřuje své názory při rozhodování o finančních a provozních politikách, ale společnost neřídí a většinový vlastník se může rozhodovat dle svého vlastního uvážení. Výsledky společného podniku jsou zahrnuty do KÚZ metodou konsolidace ekvivalenci.

Jaká období musí být v konsolidované účetní závěrce prezentována? Vzniká-li povinnost sestavit KÚZ, je třeba si také uvědomit, za jaké období musí být sestavena. Pokud v důsledku novelizace zákona o účetnictví vznikla povinnost sestavení první KÚZ za rok 2016, představoval rok 2016 běžné účetní období v dané KÚZ. Dle § 65 a § 66 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“) musí konsolidovaná rozvaha a konsolidovaný výkaz zisku a ztráty obsahovat údaje za běžné a minulé účetní období. Uvážit lze i obecné ustanovení vyhlášky (§ 4, odst. 5) dle něhož účetní výkazy obsahují též informaci za předcházející účetní období. V KÚZ za rok 2016 tak musely být obsaženy údaje i za rok 2015, který byl rokem minulým (srovnatelným). Aby bylo možné sestavit tokové účetní výkazy, tj. výkaz zisku a ztráty, potažmo přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2015, musela být prvotní (výchozí) konsolidace zpracována k 1. 1. 2015. K tomuto datu, k počátku srovnatelného období, musí být sestavena konsolidovaná rozvaha, kterou lze označit pracovní jako výchozí. Stejně platí i pro roky nadcházející. Pokud vznikne nově povinnost sestavit KÚZ za rok 2018, musí být zpracování započato sestavením výchozí rozvahy k 1. 1. 2017 a musí být sestavena i konsolidace za rok 2017, neboť jde o srovnatelné období. Z uvedeného plyne, že sestavení první konsolidované účetní závěrky není pouze o konsolidaci účetních informací jednoho období, ale de facto o konsolidaci tří účetních období, a to počátku srovnatelného období, srovnatelného období a běžného období.

Z čeho se skládá konsolidovaná účetní závěrka? Účetní závěrka v principu má obsahovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohu. V českých účetních předpisech byly přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu dlouhodobě dobrovolnými účetními výkazy a jejich sestavení bylo závislé na uvážení a rozhodnutí účetní jednotky. Kategorie účetních jednotek zavedly nově povinnost sestavit tyto dva účetní výkazy, je-li účetní jednotka střední nebo velkou účetní jednotkou. V úpravě KÚZ ve vyhlášce však zůstalo uvedeno, že KÚZ tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha a součástí může být i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (viz § 64, odst. 1 vyhlášky). V důsledku tak mohou vznikat otázky, zdali má povinnost střední (velká) skupina účetních jednotek při sestavení KÚZ zpracovat taktéž přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, když tuto povinnost má střední a velká účetní jednotka přímo ze zákona o účetnictví, ale rozsah KÚZ vyplývající z vyhlášky toto nestanoví.

Obecně tedy lze doporučit, aby KÚZ ty dva účetní výkazy obsahovala, ale nelze toto plně vyžadovat, pokud účetní jednotka se sama rozhodne, že tak neučiní. Navíc si lze jistě představit, že střední skupina účetních jednotek může být složena z malých a mikro účetních jednotek, které tu povinnost sestavit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu nemají.

Jak konkrétně na vlastní konsolidaci? Transpozice nové účetní směrnice promítnutá do novelizace českých účetních předpisů nevedla k žádné úpravě vlastních konsolidačních postupů. Zákon o účetnictví (§ 23) společně s vyhláškou (§ 63) rozlišuje tři konsolidační metody v závislosti na typu majetkové účasti, resp. vlivu, který konsolidující účetní jednotka v jiné společnosti drží. Jádro KÚZ tvoří mateřská a její všechny dceřiné společnosti, které jsou do KÚZ zahrnuty metodou plné konsolidace.

Dalšími metodami je poměrná konsolidace pro zahrnutí účetních jednotek pod společným vlivem (postup je velmi podobný metodě plné konsolidace, avšak aktiva, závazky, výnosy a náklady společného podniku se zahrnout ve výši odpovídající podílu v držené konsolidující

účetní jednotky) a konsolidace ekvivalencí, pomocí níž dochází k ocenění majetkové účasti v přidruženém podniku ve výši podílu na jeho vlastním kapitálu.

Východiskem pro konsolidaci je okamžik pořízení nebo založení dceřiné společnosti. Je-li dceřiná společnost pořízena, vyplývá z ČÚS č. 020 povinnost upravit ocenění aktiv a závazků dceřiné společnosti, pokud se jejich účetní hodnota k datu akvizice významně liší od reálné hodnoty. Dále z ČÚS č. 020 vyplývá postup stanovení konsolidačního rozdílu, který je rozdílem mezi pořizovací cenou podílu a jeho oceněním vyjádřeným v poměrné výši na reálné hodnotě vlastním kapitálu dceřiné společnosti k datu akvizice. Protože datum akvizice může časově předcházet období sestavení první KÚZ, zpracovala a vydala Národní účetní rada interpretaci s označením I-36 Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu, která poskytne variantní zjednodušené řešení výpočtu konsolidačního rozdílu, nelze-li použít přístup požadovaný českými předpisy.

3 Záver

Vzhľadom k skutočnosti, že úprava konsolidovanej účtovnej závierky v českej a slovenskej legislatíve vychádza primárne zo smernice o účtovných závierkach, ktorú obidve krajiny transponovali v roku 2015 s účinnosťou od 1. 1. 2016, existuje značná zhoda v prístupoch, avšak nie je úplná a stopercentná. Rozdiely nachádzame v oblasti povinnosti zostaviť KÚZ, ale aj v oblasti zásad a metód, ktoré majú byť alebo môžu byť pri zostavovaní KÚZ použité, t. j. či sa postupuje podľa IFRS prevzatých Európskou úniou alebo národných účtovných pravidiel.

Z hľadiska vymedzenia **právnej formy materskej účtovnej jednotky** sa v podmienkach SR povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku týka širšieho okruhu právnych foriem okrem obchodnej spoločnosti (aj štátneho podniku a družstva). V ČR je táto povinnosť uložená iba obchodnej spoločnosti.

V SR nie je **vymedzenie materskej účtovnej jednotky** naviazané na ustanovenia týkajúce sa ovládajúcej a ovládanej osoby, ktoré v podmienkach SR rieši zákon č. 513/91 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, tak ako v ČR (rieši zákon o obchodných korporáciách). Ustanovenia týkajúce sa ovládajúcej a ovládanej osoby, konania v zhode a dohôd medzi spoločníkmi uvedené v Obchodnom zákonníku sú pre účely obchodného práva (a pre účely posudzovania koncentrácie). Pre vymedzenie materskej účtovnej jednotky sú rozhodujúce ustanovenia v zákone o účtovníctve vychádzajúce zo smernice o účtovných závierkach (aj keď sa z časti s týmito ustanoveniami v Obchodnom zákonníku prekrývajú), rozhodujúci vplyv je definovaný iba v zákone o účtovníctve (zákon o účtovníctve sa neodvoláva na žiadny iný predpis).

V obidvoch krajinách je základom pre vznik povinnosti zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku **existencia rozhodujúceho vplyvu**, avšak jeho vymedzenie nie je úplne rovnaké. V SR vznikne povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku iba na základe rozhodujúceho vplyvu de iure (nie na základe de facto rozhodujúceho vplyvu). V ČR môže vzniknúť povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku aj na základe de facto rozhodujúceho vplyvu.

V rámci **oslobodení od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku** je rozdiel možné vidieť v uplatnení oslobodenia na základe veľkostných kritérií. V SR je možné toto oslobodenie posúdiť v súlade so smernicou o účtovných závierkach na základe individuálnych údajov alebo konsolidovaných údajov (materská účtovná jednotka si môže vybrať). V ČR je toto oslobodenie možné posúdiť len na základe konsolidovaných údajov. V SR je oslobodená väčšia časť skupín podnikov, oslobodené sú malé skupiny podnikov a aj stredne veľké skupiny podnikov, pokiaľ nie je niektorý z podnikov subjektom verejného záujmu. V ČR sú oslobodené iba malé skupiny podnikov, pokiaľ nie je niektorý subjektom verejného záujmu.

Zásadný rozdiel v oblasti uplatňovaných zásad a metód pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky je však v tom, že KÚZ (podnikateľských subjektov) zostavovaná podľa požiadaviek slovenskej legislatívy, musí byť zostavovaná výlučne podľa IFRS prevzatých Európskou úniou, zatiaľ čo podľa českej legislatívy môže byť zostavená aj podľa českých účtovných predpisov. Možnosť zostaviť KÚZ podľa českých predpisov sa samozrejme netýka účtovných jednotiek s cennými papiermi, s ktorými sa obchoduje na európskom trhu. V nadväznosti na tento rozdiel, t. j. možnosť zostavenia KÚZ podľa národných predpisov v ČR na rozdiel od povinného použitia IFRS v SR, je potrebné si uvedomiť súvislosť použitia metódy podielovej konsolidácie, ktorú české predpisy požadujú pre zahrnutie spoločných podnikov do KÚZ, zatiaľ čo podľa IFRS už táto metóda nie je povolená (od 1. 1. 2013, resp. v rámci EÚ od 1. 1. 2014) musí byť použitá metóda vlastného imania (ekvivalenčná metóda).

Vzhľadom k tomu, že v roku 2017 začali v ČR prípravy na rekonštrukciu účtovnej legislatívy a očakáva sa nový zákon o účtovníctve a naň nadväzujúce právne predpisy odhadom od roku 2022, kedy je možné očakávať, že nastane i zmena v použití IFRS pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, na základe v súčasnosti prebiehajúcej diskusie ohľadom uplatnenia podobného prístupu, ako je v slovenskej legislatíve.

Príspevok je za SR spracovaný ako výstup výskumného projektu KEGA č. 026EU-4/2016 *Potreba skvalitnenia účtovných informácií s využitím nadnárodných úprav, osobitne IFRS, v legislatívnych podmienkach Slovenskej republiky.*

Príspevek je za ČR zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Ekonomické dopady implementace IFRS ve vybraných transičních ekonomikách registrovaného u Grantové agentury České republiky pod evidenčním číslem 15-01280S.*

Literatúra

- [1] Hornická, R. (2015). Zmeny v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky od 1. 1. 2016. *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo*, 12/2015, s. 9-20. Ročník XXIII.
- [2] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [3] Siedma smernica Rady č. 83/349/EHS o konsolidovanej účtovnej závierke v znení neskorších úprav.
- [4] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú sa smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.
- [5] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetníctví ve znění pozdějších předpisů.
- [6] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění pozdějších předpisů.
- [7] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetníctví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetníctví ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Český účetní standard pro podnikatele č. 020 – Konsolidovaná účetní závěrka.
- [9] Intepretace Národní účetní rady I-36 Náhradní způsob výpočtu konsolidačního rozdílu
- [10] Zelenka, V. (2016). Konsolidovaná účetní závěrka a pojetí ovládnání (kontroly) pro vymezení konsolidačního celku v ČR a IFRS. *Auditor* č. 3/2016.