

Ministerstvo financí ČR
podatelna@mfcz.cz

Letenská 15
118 10 Praha 1

Odbor 28 – Regulace a metodika účetnictví

Věc: Metodický dotaz – upozornění na problém novely účetních předpisů v oblasti konsolidovaných účetních závěrek

Postata problému:

Novelou účetních předpisů (zákon o účetnictví a vyhlášky 500/2002 Sb) vypadla jednoznačná možnost nezahrnovat do konsolidačního celku nevýznamné účetní jednotky.

Konkrétní rozbor:

Možnost nezahrnout nevýznamné ovládané účetní jednotky do konsolidačního celku je v souladu s obecnými zásadami významnosti a je obsažena v předpisech IFRS/IAS tak účetních předpisech EU. V českých předpisech byla tato možnost dříve vyjádřena ve vyhlášce 500/2002 Sb, konkrétně §62:

- (6) *Do konsolidačního celku nemusí být zahrnuty konsolidované účetní jednotky,*
- a) *u nichž není podíl na konsolidačním celku významný z hlediska podání věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví a finanční situace konsolidačního celku; pokud je u dvou a více takových konsolidovaných účetních jednotek jejich souhrnný podíl významný, jsou tyto účetní jednotky zahrnuty do konsolidačního celku*

Toto ustanovení vázalo na článek 13 Sedmé směrnice rady ze dne 13. června 1983

Zásady zahrnování ovládaných účetních jednotek do konsolidačního celku byly novelou zákona o účetnictví k 1.1.2016 převedeny z vyhlášky 500 do § 22a zákona, ovšem mimo ustanovení týkajícího se nevýznamných účetních jednotek. Přitom zásada nevýznamnosti je v jiných případech aplikována ve dvou ustanoveních:

- § 22a, odst. (3) *Konsolidující účetní jednotka nemá povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, pokud konsolidující účetní jednotka ovládá **pouze** konsolidované účetní jednotky, jež jsou jednotlivě i v úhrnu nevýznamné, nebo její konsolidované účetní jednotky mohou být vyloučeny z konsolidace podle odstavce 2.*
- §22a, odst. (5) *Účetní jednotky přidružené nemusejí být vykázány v položkách konsolidované účetní závěrky, je-li podíl konsolidující účetní jednotky na vlastním kapitálu účetní jednotky **přidružené** nevýznamný.*

Ale situace, kdy konsolidující účetní jednotka ovládá jak významné, tak nevýznamné účetní jednotky, které nemusí zahrnout do konsolidačního celku, popsána není. Přitom

upozorňuji, že ve vyhlášce 500/2002 Sb. i po novele **zůstalo** ustanovení v §67 - Informace v příloze v konsolidované účetní závěrce, odst. 2,:

- *písm b) název a sídlo konsolidovaných účetních jednotek nezahrnutých do konsolidačního celku z důvodů nevýznamnosti, včetně důvodů jejich nezahrnutí s uvedením podílu na vlastním kapitálu v těchto účetních jednotkách drženého jinými osobami než konsolidující účetní jednotkou, ...*

Domnívám se, že příčinou nezahrnutí je to, že v nové *Směrnici evropského parlamentu a rady ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků č. 2013/34/EU*, která sloučila původní 4. a 7. směrnici, ve výčtu podmínek pro možnost nezahrnutí subjektů do konsolidované účetní závěrky v článku 23, odst. 9. rovněž není uvedena možnost nezahrnutí nevýznamných subjektů tak, jak byla v 7. směrnici.

Jenomže sloučením obou směrnic (zahrnutím původní sedmé), **platí nyní i pro oblast konsolidovaných účetních závěrek** obecná ustanovení v nové směrnici 2013/34 EU, konkrétně Kapitola 2, článek 6, odst 1:

- *.. písm. j) požadavky týkající se účetního zachycování, oceňování, vykazování, uvádění informací a konsolidace stanovené v této směrnici **nemusí být dodržovány, jestliže je účinek jejich dodržování nevýznamný.***

Dle mého názoru toto ustanovení plně umožňuje i z hlediska nové směrnice nezahrnovat nevýznamné účetní jednotky do konsolidačního celku. **Jenomže toto obecné ustanovení obsažené ve směrnici 2013/34 EU v našich předpisech chybí.**

Z uvedeného důvodu předkládám tento dotaz a upozornění na nesoulad s tím, že by bylo **potřeba co nejrychleji tuto záležitost dořešit** (například odpovědí, kterou by bylo možno publikovat, zdůrazňující odkaz na obecná ustanovení směrnice 2013/34 EU), a to především ze dvou důvodů:

1) stanovení povinnosti konsolidace za rok 2016

- povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky poprvé váže na překročení hraničních hodnot malé skupiny účetních jednotek (§1c zákona) **na konsolidovaném základě**. Pojem „na konsolidovaném základě“ vnímáme tak, jak by vypadaly příslušné ukazatele po sestavení konsolidované účetní závěrky za ty účetní jednotky, které by byly zahrnuty do konsolidačního celku - jiné vysvětlení by bylo nelogické, neboť například konsolidující účetní jednotka ovládající pouze jednu účetní jednotku, která nemusí být zahrnuta z důvodů vymezených v §22a a přitom při součtu ukazatelů by tyto dvě jednotky překračovaly hraniční hodnoty malé skupiny účetních jednotek, by pak musela konsolidovat jen sama sebe = individuální účetní závěrka.

V návaznosti na to tedy hraniční hodnoty „na konsolidovaném základě“ budeme počítat **jen** za konsolidující účetní jednotku a ovládané (konsolidované) účetní jednotky **zahrnuté** do konsolidačního celku (tedy bez těch, které nemusejí být zahrnuty, což by se mělo týkat i nevýznamných).

Příklad - konsolidující účetní jednotka A ovládá dvě účetní jednotky B a C. Údaje v mil. Kč:

	Aktiva	Čistý obrat
A	70	150
B	29	48
C	2	3

Celá skupina sice překračuje aktiva 100 a čistý obrat 200, ale účetní jednotka C je zjevně nevýznamná a při akceptaci zásady významnosti nemusí být zahrnována do konsolidačního celku a pak na „konsolidovaném základě“ hraniční hodnoty překročeny nejsou a povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky nevzniká.

2) kontinuita účetní závěrek

- existují skupiny podniků sestavující konsolidované účetní závěrky, kde nevýznamné subjekty dlouhodobě zahrnovány nejsou v souladu s předchozími jednoznačnými pravidly. Případná nynější nutnost zahrnutí by znamenala komplikaci a porušení kontinuity účetních závěrek. V této souvislosti připomínám konkrétní příklad prezentovaný francouzskými kolegy – Francouzská vodárenská společnost je skupinou cca 4000 samostatných vodárenských podniků od největších měst až po obce. Konsolidovaná účetní závěrka je sestavována za konsolidační celek – podskupinu cca 2500 podniků, 1500 jich zahrnuto není v důsledku toho, že i dohromady je tato skupina 1500 podniků nevýznamná oproti celku. Změna zahrnutí by znamenala vážnou komplikaci.

Dotaz předkládá:



Ing. Lubomír Harna
Kamencová 59, 198 00 Praha 9
e-mail: harna@hm-group.cz
Tel.: 603 223 802