

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2014/3687372283

URČENIE POVINNOSTI ZOSTAVIŤ
KONSOLIDOVANÚ ÚČTOVNÚ ZÁVIERKU

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**URČENIE POVINNOSTI ZOSTAVIŤ
KONSOLIDOVANÚ ÚČTOVNÚ ZÁVIERKU**

**Diplomová
práca**

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: 6209 Účtovníctvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúca záverečnej práce: Ing. Renáta Hornická, PhD.

Bratislava 2015

Bc. Šimona Ebringerová

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Dátum: 22.04.2015

.....

Pod'akovanie

Touto cestou si dovoľujem poďakovať mojej vedúcej diplomovej práce Ing. Renáte Hornickej, Phd. z katedry účtovníctva a audítorstva za odborné vedenie diplomovej práce, cenné rady a pripomienky pri vypracovávaní mojej diplomovej práce.

ABSTRAKT

EBRINGEROVÁ, Šimona: *Určenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúca záverečnej práce: Ing. Renáta Hornická, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2014, počet strán 69.

Cieľom záverečnej práce je analyzovať kritériá pre určenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej úpravy. Práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje 1 schému a 3 tabuľky. Prvá kapitola je venovaná vymedzeniu pojmov individuálna účtovná závierka, konsolidovaná účtovná závierka, konsolidovaný celok, materská účtovná jednotka, dcérska účtovná jednotka. V prvej kapitole skúmame vzájomné prepojenie medzi individuálnou účtovnou závierkou a konsolidovanou účtovnou závierkou a stručne uvádzame prehľad postupov konsolidácie. Druhá kapitola objasňuje cieľ práce, charakterizuje objekt skúmania, pracovné postupy, spôsob získavania údajov a ich zdroje, výsledky práce a metódy skúmania. Tretia kapitola analyzuje súčasné kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej úpravy. Výsledkom riešenia je analýza kritérií pre určenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve, kritérií pre určenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, kritérií pre určenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS a komparácia týchto kritérií.

Kľúčové slová:

individuálna účtovná závierka, konsolidovaná účtovná závierka, materská účtovná jednotka, dcérska účtovná jednotka, povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku

ABSTRACT

EBRINGEROVÁ, Šimona: *Assessment of obligation to present consolidated financial statements*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Informatics; Department of Accounting and audit. – Mentor of final thesis: Ing. Renáta Hornická, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2014, number of pages 69

The aim of final thesis is to analyze the criteria for assessment of obligation to present consolidated financial statements based on national and international legislation. Thesis is split into 3 chapters and contains 1 schema and 3 tables. First chapter is related to the defining of terms of Separate financial statements, Consolidated financial statements, consolidated group, Parent undertaking, Subsidiary undertaking. In first chapter we are examining interconnection between Separate financial statements and Consolidated financial statements and also briefly states the overview of methods for consolidation. Second chapter clarifies the aim of thesis, characterize the object of research, workflow procedures, way of gaining information and their sources, results of thesis and methods of research. Third chapter analyze current criteria for obligation to present consolidated financial statements based on national and international legislation. The final solution is analyze the criteria for assessment of obligation to present consolidated financial statement according to Act on accounting, criteria for assessment of obligation to present consolidated financial statement based on Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26th June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, criteria for assessment of obligation to present consolidated financial statement based on IFRS and comparison of such obligations.

Key words:

Separate financial statements, Consolidated financial statements, Parent undertaking, Subsidiary undertaking, obligation to present consolidated financial statements

OBSAH

Úvod	10
1 Podstata konsolidovanej účtovnej závierky	11
1.1 Charakteristika podnikov a združenia podnikov	12
1.2 Vymedzenie individuálnej účtovnej závierky a konsolidovanej účtovnej závierky a vzťah medzi nimi	14
1.3 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a postupy konsolidácie	23
2 Cieľ diplomovej práce, metodika práce a metódy skúmania	33
3 Výsledky diplomovej práce a diskusia	35
3.1 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej právnej úpravy	35
3.2 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013.....	39
3.3 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS	48
3.3.1 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 <i>Konsolidovaná účtovná závierka</i>	48
3.3.2 Výnimky z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 <i>Konsolidovaná účtovná závierka</i>	53
3.3.3 Zverejňovanie podľa IFRS 12 <i>Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách</i> vo vzťahu k povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku	55
3.4 Komparácia vymedzenia povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej právnej úpravy	58
Záver	64
Zoznam bibliografických odkazov	68

ZOZNAM SKRATIEK

- a pod. – a podobne
- resp. – respektíve
- napr. napríklad
- č. – číslo
- t. j. – to jest
- EÚ – Európska únia
- EHP – Európsky hospodársky priestor
- SR – Slovenská republika
- MF SR – Ministerstvo financií Slovenskej republiky
- IFRS (International Financial Reporting Standards) – Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie
- IAS (International Accounting Standards) – Medzinárodné účtovné štandardy
- Z. z. – Zbierka zákonov
- písm. – písmeno
- ods. - odsek

ÚVOD

Súčasným globalizačným trendom vo svete sa nevyhlo ani účtovníctvo. Stále rastúci medzinárodný obchod a medzinárodná spolupráca kladie na účtovníctvo jednotlivých krajín čoraz väčšie požiadavky na porovnateľnosť účtovných informácií v čase a priestore. S týmto tlakom rastie aj význam štandardizácie a harmonizácie účtovných výkazov a postupov účtovania. Z pohľadu externých používateľov je rozhodujúca harmonizácia účtovných výkazov, pretože vychádza z požiadavky na porovnateľnosť účtovných informácií.

Postupujúca globalizácia národných ekonomík spôsobuje aj rast početnosti kapitálovo prepojených účtovných jednotiek. Je preto prirodzené, že súčasne rastie aj význam informácií, ktoré poskytuje konsolidovaná účtovná závierka. Je to z toho dôvodu, že ani najlepšie zostavená individuálna účtovná závierka materskej účtovnej jednotky a dcérskej účtovnej jednotky, nemôže byť verným a pravdivým obrazom o skutočnosti. Individuálne účtovné závierky takto zainteresovaných účtovných jednotiek obsahujú významné duplicity pri vzájomných dodávkach výkonov (výrobkov, tovaru a služieb), duplicity pri vzájomne poskytnutých pôžičkách alebo iných výhodách. Môžu tiež obsahovať nepresnosti a skreslenia vyplývajúce z toho, že nezohľadňujú kapitálové prepojenia a preto nemajú dostatočnú vypovedaciu schopnosť o skutočnosti.

Riešením spomenutých problémov je zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky pomocou konsolidácie na báze individuálnych účtovných závierok kapitálovo prepojených účtovných jednotiek. Preto dochádza k neustálemu zdokonaľovaniu postupov konsolidácie vo forme nadnárodných úprav, teda smerníc Európskej únie, ktoré sú základom národnej právnej úpravy Slovenskej republiky a tiež štandardov IFRS.

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka zostavená na báze individuálnych účtovných závierok kapitálovo prepojených účtovných jednotiek. Pri jej zostavení sú rozhodujúce dva problémy:

- kto má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a
- ako zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, aké zásady a metódy treba uplatniť.

1 PODSTATA KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

Podnikový kapitál a finančné zdroje vplývajú na vznik podniku, jeho fungovanie a zánik. V súčasnosti sa len úspešný podnik, ktorý je ziskový, dokáže dlhodobo udržať a presadiť na trhu, vie sa flexibilne prispôbiť zmenám podmienok, ktoré na trhu nastali či už v dôsledku makroekonomických alebo mikroekonomických javov. „**Podnik** je samostatná hospodárska jednotka, ktorá využívaním výrobných činiteľov vyrába výrobky alebo poskytuje služby a na trhu tovarov a služieb vystupuje ako predávajúci, pretože vytvára ponuku“.¹ Štát určuje všeobecné pravidlá podnikania, napr. podmienky vzniku podniku, výšku daní, ktoré musí podnik odviesť a pod. Pri vykonávaní svojej činnosti využíva majetok krytý vlastnými alebo cudzími zdrojmi a dostáva sa do rôznorodých peňažných vzťahov s inými podnikmi, zamestnancami, inštitúciami finančného trhu ale aj so štátom.

Podnikanie predstavuje aktivity, pri ktorých sa jednotlivci snažia dosiahnuť čo najvyšší zisk so zohľadnením možných strát. Spája sa s určitým rizikom neúspechu, ktorý treba vopred odhadnúť a správne mu čeliť. Preto podnikanie vyžaduje schopnosť predvídať ekonomické súvislosti a prispôbiť im správanie tak, aby bolo riziko čo najmenšie. Eliminácia rizika sa dá dosiahnuť aj pomocou globalizácie. Tá podnikom umožňuje pôsobiť so svojimi výrobkami alebo službami okrem domáceho trhu aj na svetových trhoch, pri ktorých dokážu využívať svoje zdroje v mnohých štátoch.

Globalizácia je trend, ktorému sa prispôbujú jednotlivé krajiny vo všetkých oblastiach, vrátane oblasti účtovníctva. Napríklad v členských štátoch Európskej únie je pre oblasť účtovníctva charakteristická harmonizácia účtovných pravidiel pomocou právne záväzných aktov Európskej únie (smerníc), ktorá má viesť k zjednoteniu finančného vykazovania; v USA svetové burzy uznávajú účtovné výkazy zostavené podľa US GAAP (národné účtovné pravidlá USA), ktoré používajú všetky štáty USA a pod.

¹ MAJTÁN, Š, KACHAŇÁKOVÁ, A. 2004. *Podniková ekonomika pre 2. až 4. ročník obchodných akadémií* 3. Bratislava: Slovenské pedagogické nakladateľstvo, 2004 . s 15. ISBN 80-10-00221-6.

1.1 Charakteristika podnikov a združenia podnikov

V odbornej literatúre môžeme nájsť rôzne definície podniku. Jednou z nich je napríklad: „**Podnik** je právne a ekonomicky samostatná, plánovito organizovaná hospodárska jednotka, produkujúca výrobky a služby pre trh“.²

Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov vymedzuje podnik takto: „**Podnikom** sa na účely tohto zákona rozumie súbor hmotných, ako aj osobných a nehmotných zložiek podnikania. K podniku patria veci, práva a iné majetkové hodnoty, ktoré patria podnikateľovi a slúžia na prevádzkovanie podniku, alebo vzhľadom na svoju povahu majú tomuto účelu slúžiť“.³

Činnosti, ktoré prebiehajú v podniku sa charakterizujú ako podnikanie. Podniky pôsobia v rôznych hospodárskych systémoch a odhliadnuc od tejto skutočnosti, **podnikanie rešpektuje 3 základné princípy:**

- kombinovanie používaných výrobných faktorov tak, aby sa zabezpečila požadovaná produkcia výrobkov alebo služieb,
- princíp hospodárnosti, teda snaha o dosiahnutie optimálneho vzťahu medzi vstupmi a výstupmi,
- princíp finančnej rovnováhy, ktorý predstavuje zabezpečenie finančného zdravia podniku, teda aby bol podnik trvalo schopný včas uhrádzať svoje finančné záväzky.⁴

Technický pokrok v súčasnosti zvyšuje minimálne objemy produkcie, ktoré musia podniky v jednotlivých odboroch podnikania dosahovať, aby boli ich náklady konkurencieschopné. Je to predpokladom toho, aby mohli plne využiť vo svojom odbore existujúcu špičkovú techniku a technológiu. Globalizácia napomáha, resp. odstraňuje prekážky voľného pohybu tovarov a služieb, čo podnikom rozširuje odbytištia a umožňuje im prístup na svetové trhy. Avšak na druhej strane sa zvyšuje konkurencia, ktorá taktiež začína mať svetové rozmery. Všetky tieto skutočnosti sú dôvodmi, ktoré vedú k tendencii združovania podnikov ako spôsobu ich externého rastu.

² VLACHYNSKÝ, K. a kol. 2009. *Podnikové financie*. Bratislava: Iura Edition, 2009. s. 14. ISBN 978-80-8078-258-0.

³ Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, § 5.

⁴ VLACHYNSKÝ, K. a kol. 2009. *Podnikové financie*. Bratislava: Iura Edition, 2009. s. 15. ISBN 978-80-8078-258-0.

Existujú tieto formy podnikových združení:

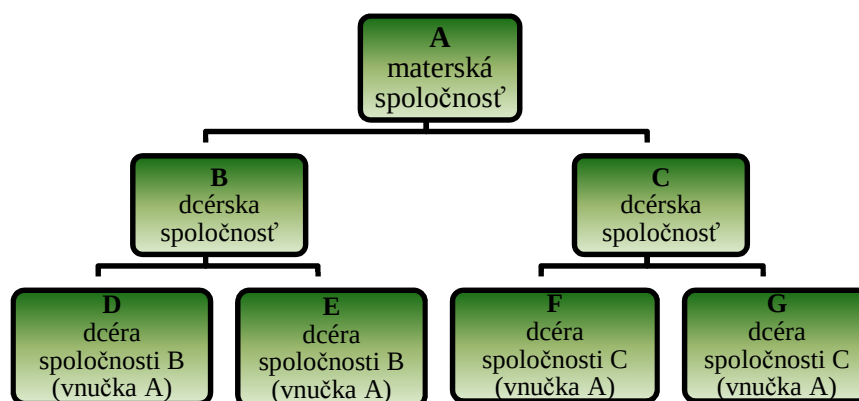
- a) *združenia na základe dohody* medzi ktoré patria: strategické aliancie, konzorcium, kartel, koncern na zmluvnom základe a stavovský zväz,
- b) *združenia na základe kapitálového prepojenia*, ktorými sú: konsolidované celky a fúzia.⁵

Koncern ako celok nemá právnu subjektivitu a predstavuje združenie právne samostatných podnikov, ktoré podliehajú spoločnému vedeniu. Jeden zo združených podnikov môže byť poverený riadením, alebo si účastníci vytvárajú spoločný riadiaci orgán ako samostatný právny subjekt.⁶

Formy združenia, ktoré sú založené na vzájomnej kapitálovej účasti jeho partnerov alebo na úplnom splynutí kapitálov predtým samostatných subjektov sú omnoho pevnejšie ako združenia na základe dohody.

V súčasnej ekonomike existuje pomerne veľa podnikov previazaných kapitálovými účasťami, nazývanými **konsolidovaný celok**.⁷ Podstata spočíva v tom, že jeden podnik vlastní akcie alebo podiely iných podnikov v takom množstve, aby to stačilo na ovládanie, resp. kontrolu činnosti týchto podnikov. Pyramídovú štruktúru konsolidovaného celku uvádzame v nasledujúcej schéme.

Schéma č. 1: Pyramídová štruktúra konsolidovaného celku



Zdroj: VLACHYNSKÝ, K. a kol. 2009. *Podnikové financie*. Bratislava: Iura Edition, 2009. s. 457. ISBN 978-80-8078-258-0.

⁵ VLACHYNSKÝ, K. a kol. 2009. *Podnikové financie*. Bratislava: Iura Edition, 2009. s. 454. ISBN 978-80-8078-258-0.

⁶ Tamže, s. 455.

⁷ V diplomovej práci budeme používať pojem konsolidovaný celok. Existujú rôzne vymedzenia týchto pojmov, napr. koncern, holding. V diplomovej práci ich ďalej nebudeme používať.

Pyramídová štruktúra konsolidovaného celku uvádzaná v schéme č. 1 predstavuje najčastejší konsolidovaný celok. Na vrchole je materská spoločnosť s rozhodujúcim kapitálovým podielom v spoločnostiach na prvom stupni pyramídy, ktoré sú jej „dcérami“. Tie majú zase rozhodujúci podiel v spoločnostiach na nižšom stupni pyramídy, ktoré sú „vnučkami“ materskej spoločnosti. Materská spoločnosť má rozhodujúci vplyv na riadenie v dôsledku kapitálovej účasti na základe vlastníctva kontrolného balíka akcií. Istou výhodou je izolácia rizika, keďže dcérske spoločnosti sú samostatné právne subjekty, a preto sa ich riziká neprenášajú do hospodárenia ostatných článkov konsolidovaného celku. Na druhej strane však vzniká nebezpečenstvo, že v prípade potreby si bude materská spoločnosť odčerpávať finančné zdroje zo spoločností na ďalších stupňoch pyramídy vo svoj prospech.

1.2 Vymedzenie individuálnej účtovnej závierky a konsolidovanej účtovnej závierky a vzťah medzi nimi

Na Slovensku účtovníctvo usmerňuje štát prostredníctvom štátnej inštitúcie, ktorou je Ministerstvo financií SR (ďalej len „MF SR“). Každá účtovná jednotka, ktorá je povinná viesť účtovníctvo, musí ho viesť podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o účtovníctve), ktorý uvádza: „Každá účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo odo dňa svojho vzniku až do dňa svojho zániku a zostavovať účtovnú závierku za účtovnú jednotku ako celok“.⁸

Legislatíva SR pre oblasť vedenia účtovníctva v sústave podvojného účtovníctva:

- a) Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov,*
- b) Opatrenie MF SR zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.*

⁸ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 4.

Predmetom účtovníctva je okrem účtovania o účtovných prípadoch aj vykazovanie skutočností o účtovných prípadoch v účtovnej závierke.

Legislatíva SR pre oblasť účtovnej závierky:

- a) *Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov,*
- b) *Opatrenie MF SR z 31. marca 2003 č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov, ktoré bolo účinné do 31.12.2014,*
- c) *Opatrenie MF SR z 24. septembra 2014 č. MF/18008/2014-74, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie MF SR z 11. decembra 2013 č. MF/15464/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre mikro účtovné jednotky, opatrenie je účinné od 31.12.2014,*
- d) *Opatrenie MF SR z 3. decembra 2014 č. MF/23378/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre malé účtovné jednotky, opatrenie je účinné od 01.01.2015,*
- e) *Opatrenie MF SR z 3. decembra 2014 č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu, opatrenie je účinné od 01.01.2015.*

Slovenská republika má ako členský štát Európskej únie (ďalej len „EÚ“) povinnosť okrem národnej úpravy uplatňovať pre oblasť účtovnej závierky aj **právne záväzné akty EÚ**.

EÚ sa snaží o zharmonizovanie účtovných závierok členských štátov pomocou smerníc, ktoré vydáva. Najnovšou je **Smernica Európskeho parlamentu a rady 2013/34/EÚ** z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov (ďalej len „Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ“), ktorou sa mení smernica *Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES*

a zrušujú štvrtá smernica Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 a siedma smernica Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983. Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ sa týka len účtovnej závierky, netýka sa vedenia účtovníctva, t.j. nestanovuje, ako má byť účtovníctvo vedené, nestanovuje účtovnú osnovu a pod. a neupravuje ani priebežnú účtovnú závierku, iba ročnú účtovnú závierku zostavenú ku koncu účtovného obdobia.

Účtovná jednotka členského štátu zostavuje účtovnú závierku podľa medzinárodných účtovných štandardov, ktoré sa delia na Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (ďalej len „IFRS“) a na Medzinárodné účtovné štandardy (ďalej len „IAS“) na základe **Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002** z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem. Toto nariadenie je priamo záväzné pre účtovné jednotky a určuje pre ne uplatnenie IFRS pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky kótovaných podnikov povinne a pri zostavovaní individuálnej účtovnej závierky v závislosti od postoja členského štátu EÚ. Cieľom tohto nariadenia je prispieť k účinnému fungovaniu kapitálového trhu, ktoré je efektívne z hľadiska nákladov. Je tiež dôležité, aby boli normy finančných výkazov používané spoločnosťami spoločenstva, ktoré sa zúčastňujú na finančných trhoch, medzinárodne schválené a stali sa skutočne globálnymi normami. Okrem toho nariadenie posilňuje voľný pohyb kapitálu na vnútornom trhu a pomáha spoločnostiam spoločenstva konkurovať na rovnakom základe s ohľadom na finančné zdroje, ktoré sú k dispozícii na kapitálových trhoch spoločenstva, ako aj na svetových trhoch.

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) v tretej časti definuje účtovnú závierku nasledovne: „**Účtovná závierka** je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú. Účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku v prípadoch ustanovených týmto zákonom v štruktúre, ktorá nadväzuje na sústavu účtovníctva používanú v účtovnej jednotke. Účtovná závierka tvorí jeden celok“.⁹

Zákon o účtovníctve ďalej uvádza, že účtovná závierka obsahuje tieto všeobecné náležitosti: „obchodné meno alebo názov účtovnej jednotky, právnické osoby uvedú sídlo a fyzické osoby uvedú miesto podnikania; identifikačné číslo, ak ho má účtovná jednotka pridelené; deň, ku ktorému sa zostavuje; deň jej zostavenia; obdobie, za ktoré sa zostavuje; iné údaje uvedené na úvodnej strane účtovnej závierky ustanovenej opatrením ministerstva; podpisový záznam štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo člena štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo podpisový záznam fyzickej osoby podľa § 1 ods. 1 písm.

⁹ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, §17, ods 1.

a) tretieho bodu, ktorá je zodpovedná za vedenie účtovníctva alebo za zostavenie účtovnej závierky“.¹⁰

V sústave podvojného účtovníctva má účtovná závierka tieto súčasti: súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky.

Cieľom účtovnej závierky je poskytovať informácie o: finančnej situácii, výnosnosti a peňažných tokoch, ktoré sú užitočné pre široký okruh používateľov pri ich rozhodovaní. Zabezpečuje sa dodržaním základnej zásady, ktorou je zásada verného a pravdivého zobrazenia. Musí byť zostavená zrozumiteľne a musí poskytovať verný a pravdivý obraz o majetku, záväzkoch a výsledku hospodárenia podniku.

Informácie v účtovnej závierke sa posudzujú z hľadiska ich významnosti a musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé. Informácia sa považuje za významnú, ak by jej neuvedenie v účtovnej závierke alebo jej chybné uvedenie v účtovnej závierke mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa. Zrozumiteľná informácia je taká, ktorá jednoznačne umožňuje určiť obsah účtovných prípadov a obsah účtovných záznamov.

Účtovnú závierku je účtovná jednotka povinná zostaviť najneskôr do šiestich mesiacov od dátumu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak. Je tiež povinná uvádzať v nej informácie podľa stavu ku dňu, ku ktorému sa zostavuje.

Zákon o účtovníctve uvádza, že účtovná jednotka zostavuje: riadnu účtovnú závierku, mimoriadnu účtovnú závierku a v niektorých prípadoch aj priebežnú účtovnú závierku.

Riadna účtovná závierka obsahuje informácie za účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie a zostavuje sa v posledný deň účtovného obdobia.

Mimoriadna účtovná závierka obsahuje informácie za účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Odlišuje sa len dôvodom, na základe ktorého sa zostavuje v iný, ako posledný deň účtovného obdobia, spravidla v dôsledku nejakej mimoriadnej udalosti, napr. konkurz účtovnej jednotky alebo zrušenie obchodnej spoločnosti bez likvidácie.

¹⁰ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, §17, ods 2.

Pri zostavovaní **priebežnej účtovnej závierky** sa účtovné knihy neuzavrú a inventarizácia sa vykonáva len na účely vyjadrenia ocenenia hodnoty majetku. Môže byť zostavená v úplnej štruktúre alebo v skrátenej štruktúre. Ak je zostavená v skrátenej štruktúre tak nadväzuje na položky účtovnej závierky v úplnej štruktúre.

Vo vzťahu k legislatíve, ktorú sme si uviedli na začiatku kapitoly, môže byť účtovná závierka zostavená podľa slovenskej legislatívy alebo podľa nadnárodnej úpravy.

Z hľadiska rozsahu sa účtovná závierka delí na individuálnu a konsolidovanú. „**Individuálna účtovná závierka** je účtovná závierka jednej účtovnej jednotky“.¹¹ Povinnosť jej zostavenia vyplýva účtovným jednotkám zo zákona o účtovníctve. Má vymedzenú podrobnú štruktúru, ale tvorí jeden celok. Jej súčasti navzájom súvisia, pretože zobrazujú rozličné stránky tých istých ekonomických procesov a javov vzniknutých v účtovnej jednotke počas účtovného obdobia. Informácie, ktoré poskytuje, sa preto musia posudzovať vo vzájomných súvislostiach, pretože hoci každá súčasť obsahuje iný druh informácií, všetky tri tvoria jeden celok.

Pri zostavovaní individuálnej účtovnej závierky musí účtovná jednotka dodržať všetky účtovné zásady a účtovné metódy a to v súlade s legislatívou SR a mať stanovený harmonogram prác spojených s jej zostavením, obvykle formou vnútorného predpisu v písomnej podobe.

Zákon o účtovníctve uvádza, že individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS zostavuje účtovná jednotka, ktorou je: banka¹²; správcovská spoločnosť; poisťovňa okrem zdravotnej poisťovne; zaistovňa; Slovenská kancelária poisťovateľov; dôchodková správcovská spoločnosť; doplnková dôchodková spoločnosť; Burza cenných papierov a účtovná jednotka zriadená osobitným predpisom; pobočka zahraničnej banky; pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti; pobočka poisťovne z iného členského štátu; pobočka zahraničnej poisťovne; pobočka zaistovne z iného členského štátu; pobočka zahraničnej zaistovne.¹³

¹¹ HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J., UŽÍK, J., 2012. *Konsolidovaná účtovná závierka*. Bratislava: Ekonóm, 2012. s. 11. ISBN 978-80-225-3509-0.

¹² Do 31.12.2014 mala povinnosť zostavovať individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS aj Exportno-importná banka, táto povinnosť bola zo zákona o účtovníctve vypustená od 01.01.2015

¹³ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, §17a, ods 1.

Individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS na základe zákona o účtovníctve zostavuje aj účtovná jednotka, ak je obchodnou spoločnosťou, ktorá najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia spĺňa aspoň dve z týchto podmienok:

- celková suma majetku presiahla 170 000 000 €, pričom sumou majetku sa rozumie suma zistená zo súvahy v ocenení neupravenom o položky podľa § 26 ods. 3 zákona o účtovníctve,¹⁴
- čistý obrat presiahol 170 000 000 €,
- priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2000.¹⁵

Voliteľne môže účtovnú závierku podľa IFRS zostaviť v zmysle zákona o účtovníctve účtovná jednotka, ak: v účtovnom období emitovala cenné papiere a tieto boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu; je platobnou inštitúciou, inštitúciou elektronických peňazí, obchodníkom s cennými papiermi, pobočkou zahraničného obchodníka s cennými papiermi a nie je súčasne bankou, pobočkou zahraničnej banky, správcovskou spoločnosťou alebo pobočkou zahraničnej správcovskej spoločnosti; je nástupníckou účtovnou jednotkou a zanikajúca účtovná jednotka alebo nástupnícka účtovná jednotka pred rozhodným dňom zostavovala individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS; je novovzniknutou dcérskou účtovnou jednotkou a ku dňu, ku ktorému zostavuje prvú individuálnu účtovnú závierku, spĺňa minimálne dve podmienky obchodnej spoločnosti podľa tohto zákona pre zostavenie individuálnej účtovnej závierky podľa IFRS a zároveň jej materská účtovná jednotka, ktorá podlieha právu niektorého členského štátu, zostavuje individuálnu účtovnú závierku podľa IFRS.¹⁶

Účtovná jednotka musí vyhotoviť riadnu individuálnu účtovnú závierku do dňa podania daňového priznania k dani z príjmov za uplynulé zdaňovacie obdobie. Zostavená individuálna účtovná závierka sa predkladá v jednom vyhotovení miestne príslušnému daňovému úradu.

¹⁴ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 26, ods 3 uvádza: „Predpokladané riziká, straty a zníženia hodnoty majetku a záväzkov sa vyjadrujú prostredníctvom rezerv, opravných položiek a odpisov, ktoré zákon zároveň definuje.

¹⁵ Tamže, §17a, ods 2.

¹⁶ Tamže, §17a, ods 3.

Ak má účtovná jednotka povinnosť auditu alebo sa tak rozhodne dobrovoľne, musí mať individuálnu účtovnú závierku overenú audítorom a to do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa zostavila.

Účtovná jednotka ukladá schválenú riadnu individuálnu účtovnú závierku do registra v listinnej alebo elektronickej podobe najneskôr do šiestich mesiacov od dátumu, ku ktorému sa zostavuje. Za schválenú sa považuje taká individuálna účtovná závierka, ktorú schválil príslušný orgán účtovnej jednotky, napr. valné zhromaždenie.

O kvalitu informácií poskytovaných v účtovnej závierke sa usilujú účtovníci, daňoví poradcovia, interní audítori ako aj audítori v zmysle platných legislatívnych noriem a to v záujme a súlade s cieľmi, ktoré majú vlastníci, manažéri, sčasti aj zamestnanci a štát.

Môže nastať situácia, že účtovná jednotka nadobudne, resp. kúpi podiel na vlastnom imaní inej účtovnej jednotky. Stane sa teda materským podnikom, ktorý prostredníctvom vlastníctva podielu na vlastnom imaní kontroluje dcérsky podnik. V takomto prípade ani najlepšie zostavená individuálna účtovná závierka materského a dcérskeho podniku nemôže byť verným a pravdivým obrazom o skutočnosti, ani za predpokladu, že bola dodržaná legislatíva v súlade s nadnárodnou úpravou účtovníctva. To znamená, že za uvedených podmienok individuálne účtovné závierky jednotlivých podnikov nemajú dostatočnú vypovedaciu schopnosť o skutočnosti a nie sú v nich zohľadnené kapitálové prepojenia. Skreslenie môže vyplývať z nepresnosti pri oceňovaní, ktoré nezohľadnilo vzájomné prepojenia ako aj z duplicit pri vzájomných dodávkach výkonov (výrobkov, tovaru a služieb), pri vzájomne poskytnutých pôžičkách alebo iných výhodách, ktoré by neexistovali, keby tieto podniky neboli vzájomne kapitálovo prepojené.

Riešením spomenutých problémov je zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky pomocou konsolidácie na báze individuálnych účtovných závierok kapitálovo prepojených podnikov.¹⁷

„Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka zostavená na báze individuálnych účtovných závierok kapitálovo prepojených spoločností“.¹⁸ Poskytuje informácie o konsolidovanom celku, ktorý predstavuje skupinu účtovných jednotiek bez ohľadu na ich sídlo.

¹⁷ HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J., UŽÍK, J., 2012. *Konsolidovaná účtovná závierka*. Bratislava: Ekonóm, 2012. s. 12. ISBN 978-80-225-3509-0.

¹⁸ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, ods 1.

Zákon o účtovníctve definuje konsolidovanú účtovnú závierku nasledovne: „**Konsolidovanou účtovnou závierkou** sa rozumie účtovná závierka, ktorá poskytuje informácie o konsolidovanom celku podľa § 6 ods. 4.“¹⁹ Zostavuje sa podľa metód a zásad ustanovených osobitnými predpismi.

Pre oblasť konsolidovanej účtovnej závierky zákon o účtovníctve stanovuje: definíciu konsolidovanej účtovnej závierky, povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu pre materské účtovné jednotky, definíciu materskej účtovnej jednotky, definíciu dcérskej účtovnej jednotky, spôsob výpočtu hlasovacích práv materskej účtovnej jednotky, výnimky z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu, povinnosť overenia konsolidovanej účtovnej závierky, povinnosť materskej účtovnej jednotky oznámiť dcérskym účtovným jednotkám, že materská jednotka má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, povinnosť dcérskych účtovných jednotiek a ostatných účtovných jednotiek poskytnúť individuálnu účtovnú závierku a doplňujúce informácie, povinnosť zverejňovania a ukladania konsolidovanej účtovnej závierky, konsolidáciu účtovnej závierky účtovných jednotiek verejnej správy, ústrednej správy a súhrnnej účtovnej závierky verejnej správy.

Význam konsolidovanej účtovnej závierky spočíva v tom, že ak má materský podnik vplyv na dcérske podniky prostredníctvom vzájomných dodávateľsko-odberateľských vzťahov (cez podmienky dodávok, ceny), cez finančné transakcie (rozhoduje o použití zisku), alebo na základe transakcií s majetkovou účasťou, tak individuálna účtovná závierka (materského podniku a ani dcérskeho alebo dcérskych podnikov) nemá samostatne vypovedaciu schopnosť, ale iba v súvislosti s konsolidovanou účtovnou závierkou. Konsolidovaná účtovná závierka disponuje nástrojmi na odhalenie vplyvu majetkovej účasti, na ktorej je založená kontrola.²⁰

Materský podnik musí dôsledne identifikovať vzťahy na všetkých úrovniach konsolidovaného celku. Posudzuje preto mieru vplyvu (kontrola, podstatný vplyv, spoločná kontrola), ktorú má v iných podnikoch priamo prostredníctvom majetkovej účasti a tiež mieru vplyvu, ktorú má vo svojich dcérskych podnikoch nepriamo. Identifikovať vzťahy

¹⁹ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 6 ods. 4 uvádza, že účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku za skupinu účtovných jednotiek, bez ohľadu na ich sídlo ako konsolidovanú účtovnú závierku.

²⁰ HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J., UŽÍK, J., 2012. *Konsolidovaná účtovná závierka*. Bratislava: Ekonóm, 2012. s. 12. ISBN 978-80-225-3509-0.

v konsolidovanom celku je dôležité najmä pre výber postupu zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky.

Zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky možno chápať ako súhrn úprav, zúčtovaní a prepočtov, ktoré sa uskutočňujú na báze individuálnych účtovných závierok podnikov, ktoré sú kapitálovo prepojené. Konsolidovaná účtovná závierka na individuálne závierky nadväzuje, ale ich nenahrádza. Zostavuje sa z dôvodov, že tvorí: informačný nástroj pre externých adresátov ako sú banky, obchodní partneri, investori, nástroj riadenia a kontroly pre manažment materského podniku, informačnú základňu na výpočet výšky dividend (USA), informačnú základňu na stanovenie ceny akcií dcérskych podnikov na burze cenných papierov (SNR).²¹

Konsolidovaná účtovná závierka sa zostavuje k rovnakému dátumu ako ročná účtovná závierka materského podniku. Lehota na jej zostavenie je šesť mesiacov po skončení účtovného obdobia.

Účtovná jednotka, ktorá má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, má aj povinnosť nechať ju overiť audítorom a to do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa zostavila.

Účtovná jednotka musí riadnu, ale aj mimoriadnu konsolidovanú účtovnú závierku uložiť do registra v elektronickej podobe do jedného roka od skončenia účtovného obdobia.

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku je v slovenských predpisoch upravená v zákone o účtovníctve. Avšak slovenské účtovné predpisy pre postupy konsolidácie od roku 2005 neexistujú. Ak má účtovná jednotka povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, tak ju zostaví podľa IFRS počnúc rokom 2005.

Vyplýva to z **Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002** z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (ďalej len „Nariadenie EP a Rady 1606/2002“). EÚ chcela prostredníctvom Nariadenia EP a Rady 1606/2002 dosiahnuť, aby sa harmonizovali finančné informácie predkladané spoločnosťami, ktorých cenné papiere boli schválené na obchodovanie na regulovanom trhu akéhokoľvek členského štátu. Takéto spoločnosti musia pre každé účtovné obdobie, ktoré začína 1. januára

²¹ HVOŽDAROVÁ, J a kol. 2009. *Konsolidácia účtovnej závierky a jej analýza. Praktikum*. Bratislava: Ekonóm, 2009. s. 150. ISBN 978-80-225-2804-7.

2005 alebo neskôr vypracovať svoje konsolidované účtovné závierky v súlade s medzinárodnými účtovnými normami.²²

Prostredníctvom viacerých pozmeňujúcich a doplňujúcich nariadení boli prijaté rôzne medzinárodné účtovné štandardy. To viedlo k vzniku právnej neistoty a k ťažkostiam v súvislosti so správnym uplatňovaním medzinárodných účtovných štandardov v EÚ. Preto EÚ vydala **Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008**, ktorým sa v súlade s Nariadením EP a Rady 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy a na základe ktorého boli medzinárodné účtovné štandardy zaradené do jedného celku tvoriaceho prílohu Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008.

1.3 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a postupy konsolidácie

Ak sa účtovná jednotka stane materskou účtovnou jednotkou, je povinná do konsolidovanej účtovnej závierky zahrnúť individuálne účtovné závierky dcérskych a ostatných účtovných jednotiek.

Účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka väčšinu hlasovacích práv, právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu členov štatutárneho alebo dozorného orgánu alebo právo ovládať účtovnú jednotku, t. j. má právo uplatňovať v nej rozhodujúci vplyv, je **dcérskou účtovnou jednotkou**, resp. dcérskym podnikom.²³ **Materská účtovná jednotka** má na základe týchto práv možnosť kontrolovať alebo ovládať dcérsku účtovnú jednotku. To znamená, že pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku je rozhodujúci vznik vzťahu materská účtovná jednotka – dcérska účtovná jednotka.²⁴

Materská účtovná jednotka môže mať okrem dcérskych účtovných jednotiek aj podiely v ostatných účtovných jednotkách, ktoré nie sú dcérskymi účtovnými jednotkami a teda nepatria do konsolidovaného celku. Ide zvyčajne o pridružené účtovné jednotky a prepojené účtovné jednotky²⁵. **Prepojené účtovné jednotky** sú dve alebo viaceré účtovné jednotky v rámci skupiny, ktorú tvorí materská účtovná jednotka a všetky jej dcérske

²² Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, s. 3.

²³ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, ods 3, 4.

²⁴ HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J, UŽÍK, J, 2012. *Konsolidovaná účtovná závierka*. Bratislava: Ekonóm, 2012. s. 20. ISBN 978-80-225-3509-0.

²⁵ Do 31.12.2014 Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov pridružené a prepojené účtovné jednotky nedefinoval, pretože definíciu preberal z IFRS.

účtovné jednotky. **Podielovou účasťou** sa rozumie účasť na základnom imaní v inej účtovnej jednotke aspoň vo výške 20 % podielu.²⁶

Materská účtovná jednotka je povinná včas oznámiť dcérskym účtovným jednotkám a ostatným účtovným jednotkám zahrňovaným do konsolidovanej účtovnej závierky informáciu, že má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Naopak dcérske účtovné jednotky a ostatné účtovné jednotky zahrňované do konsolidovanej účtovnej závierky sú povinné včas poskytnúť svoju individuálnu účtovnú závierku a požadované informácie potrebné na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotke.

V Slovenskej republike (ďalej len „SR“) je povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku upravená zákonom o účtovníctve. Ako sme už spomínali SR uplatňuje ako člen EÚ aj legislatívu EÚ, preto pri stanovovaní povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku okrem zákona o účtovníctve platí aj Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ.

Konsolidovanú účtovnú závierku upravujú predovšetkým tieto medzinárodné účtovné štandardy:

- a) IFRS 3 *Podnikové kombinácie*,
- b) IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*,
- c) IFRS 11 *Spoločné dohody*,
- d) IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*,
- e) IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*.

Cieľom štandardu **IFRS 3 Podnikové kombinácie** je zlepšiť relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť informácií, ktoré o podnikovej kombinácii a jej vplyvoch uvádza vykazujúca účtovná jednotka vo svojej účtovnej závierke.

Na dosiahnutie cieľa sa v IFRS 3 ustanovujú zásady a požiadavky týkajúce sa toho, ako nadobúdateľ: vo svojej účtovnej závierke vykazuje a oceňuje nadobudnutý identifikovateľný majetok, prevzaté záväzky a každý nekontrolujúci podiel v nadobúdanom subjekte; vykazuje a oceňuje goodwill nadobudnutý v podnikovej kombinácii alebo zisk z výhodnej kúpy; určuje, ktoré informácie zverejní, aby umožnil používateľom svojej účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a finančné vplyvy podnikovej kombinácie.

²⁶ Opatrenie MF SR zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave účtovníctva, s účinnosťou od 01.01.2015, § 14.

IFRS 3 sa uplatňuje na transakciu alebo inú udalosť, ktorá zodpovedá definícii podnikovej kombinácie. Je účinný pre účtovné obdobie začínajúce 1. júla 2009 alebo neskôr. Nevzťahuje sa na vytvorenie spoločného podniku, nadobudnutie aktíva alebo skupiny aktív predstavujúcich podnik a kombináciu účtovných jednotiek alebo podnikov, ktoré sú spoluovládané.²⁷

Podniková kombinácia môže vzniknúť rôznymi spôsobmi na základe právnych, daňových alebo iných dôvodov, ktoré zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na tieto skutočnosti:

- jeden alebo viac podnikov sa stane dcérskymi spoločnosťami nadobúdateľa alebo čisté aktíva jedného, alebo viacerých podnikov sa právne zlúčia do nadobúdateľa,
- jedna kombinujúca sa účtovná jednotka prevedie svoje čisté aktíva alebo jej vlastníci prevedú svoje podiely na vlastnom imaní na inú kombinujúcu sa účtovnú jednotku alebo na jej vlastníkov,
- všetky kombinujúce sa účtovné jednotky prevedú svoje čisté aktíva, alebo vlastníci týchto jednotiek prevedú svoje podiely na vlastnom imaní do novovytvorenej účtovnej jednotky,
- skupina bývalých vlastníkov jednej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek ovládne kombinovanú účtovnú jednotku.²⁸

Cieľom štandardu **IFRS 10 Konsolidovaná účtovná závierka** je stanoviť zásady prezentácie a prípravy konsolidovanej účtovnej závierky, keď účtovná jednotka ovláda jednu alebo viac ďalších účtovných jednotiek. Tento štandard platí pre všetky účtovné jednotky a nezaoberá sa účtovnými požiadavkami pre podnikové kombinácie a ich vplyvom na konsolidovanú účtovnú závierku vrátane goodwillu. Materská spoločnosť pripravuje konsolidovanú účtovnú závierku použitím rovnakých účtovných politík pre podobné transakcie a iné udalosti za podobných okolností. IFRS 10 je účinný pre účtovné obdobie začínajúce 1. januára 2013 a neskôr.

Cieľom štandardu **IFRS 11 Spoločné dohody** je stanoviť zásady finančného vykazovania pre účtovné jednotky, ktoré majú záujem o dohody, ktoré sú ovládané spoločne. Pre splnenie cieľa sa v tomto štandarde vymedzuje spoluovládanie a vyžaduje sa, aby

²⁷ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 3

²⁸ Tamže, IFRS 3.

účtovná jednotka, ktorá je stranou spoločnej dohody, určila typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa, posúdením svojich práv a povinností a aby účtovala tieto práva a povinnosti v súlade s týmto typom dohody. Uplatňujú ho všetky účtovné jednotky, ktoré sú stranou spoločnej dohody. IFRS 11 je účinný pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 2013 alebo neskôr.

Cieľom štandardu **IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*** je predpísať požiadavky na účtovanie a zverejňovanie investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku. Z pôvodného štandardu boli vybraté ustanovenia týkajúce sa konsolidovanej účtovnej závierky. Štandard sa uplatňuje pri účtovaní investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, keď sa účtovná jednotka rozhodne, alebo je podľa miestnych právnych predpisov povinná, predkladať individuálnu účtovnú závierku. IAS 27 je účinný pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 2013 alebo neskôr.

Cieľom štandardu **IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*** je predpísať spôsob účtovania investícií do pridružených podnikov a stanoviť požiadavky na uplatňovanie metódy vlastného imania pri účtovaní investícií do pridružených podnikov a spoločných podnikov. Uplatňujú ho všetky účtovné jednotky, ktoré sú investor-
mi so spoločnou kontrolou nad podnikom, do ktorého sa investuje, alebo s podstatným vplyvom na takýto podnik. Štandard je účinný pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 2013 alebo neskôr.

Pridružený podnik je podľa IAS 28 účtovná jednotka, na ktorú má investor podstatný vplyv a **spoločný podnik** je spoločná organizácia, v rámci ktorej strany, ktoré majú spoločnú kontrolu nad organizáciou, majú nároky na čistý majetok organizácie.²⁹

Postupy, metódy a zásady, ktoré použije účtovná jednotka pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sú vymedzené v IFRS.

Podniky sa do konsolidovanej účtovnej závierky zahrňujú nasledovne:

- dcérske podniky metódou úplnej konsolidácie podľa IFRS 10,
- spoločné podniky metódou vlastného imania podľa IAS 28,
- pridružené podniky metódou vlastného imania podľa IAS 28.

²⁹ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IAS 28.

Pri **metóde úplnej konsolidácie** podľa IFRS 10 sa do konsolidovanej účtovnej závierky zahŕňajú dcérske účtovné jednotky. Zo zásady ekonomickej jednotky vyplýva, že konsolidovaná účtovná závierka musí byť zostavená tak, ako keby materská účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky boli ekonomicky jednou účtovnou jednotkou. Právne sú to síce samostatné právnické osoby, a to každá z nich, ale ekonomicky sú jedným celkom.³⁰

Pri metóde úplnej konsolidácie podľa IFRS 10 sa v konsolidovanej účtovnej závierke:

- spájajú podobné položky aktív, záväzkov, vlastného imania, výnosov, nákladov a peňažných tokov materskej účtovnej jednotky s položkami jej dcérskej účtovnej jednotky,
- započítavajú (eliminujú) účtovné hodnoty investícií materskej účtovnej jednotky do každej dcérskej účtovnej jednotky a podiel materskej účtovnej jednotky na vlastnom imaní každej dcérskej účtovnej jednotky,
- eliminujú v plnom rozsahu vnútro skupinové aktíva a záväzky, vlastné imanie, výnosy, náklady a peňažné toky súvisiace s transakciami medzi účtovnými jednotkami skupiny (zisky alebo straty vyplývajúce z transakcií v rámci skupiny, ktoré sa vykazujú v aktívach, ako sú napr. zásoby a dlhodobý majetok, sa eliminujú v plnom rozsahu); vnútro podnikové straty môžu naznačovať zníženie hodnoty, ktoré si vyžaduje vykázanie v konsolidovanej účtovnej závierke. Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa uplatňuje na dočasné rozdiely, ktoré vznikajú pri eliminácii ziskov a strát plynúcich z vnútro skupinových transakcií.³¹

Účtovné závierky materskej účtovnej jednotky a dcérskych účtovných jednotiek použité pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sa zostavujú k rovnakému dátumu. Ak to je nevykonateľné, tak materská účtovná jednotka konsoliduje finančné informácie dcérskej účtovnej jednotky použitím najnovšej účtovnej závierky dcérskej účtovnej jednotky upravenej o vplyvy významných transakcií alebo udalostí, ku ktorým dôjde v čase od dátumu tejto účtovnej závierky do dátumu konsolidovanej účtovnej závierky.

³⁰ FARKAŠ, R., 2013. *Konsolidovaná účtovná závierka v Slovenskej republike*. Bratislava: Iura Edition, 2013. s. 86. ISBN 978-80-8078-572-7.

³¹ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 10.

Rozdiel medzi dátumom účtovnej závierky dcérskej účtovnej jednotky a dátumom konsolidovanej účtovnej závierky avšak nemôže byť viac ako tri mesiace.

Nekontrolujúce podiely predstavujú vlastné imanie dcérskej spoločnosti, ktoré sa nedá priradiť materskej spoločnosti, a to ani priamo, ani nepriamo. Ide o podiely, ktoré patria iným spoločníkom, pričom nezakladajú rozhodujúci vplyv týchto iných spoločníkov. Tieto podiely sa v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujú ako samostatná položka v rámci vlastného imania. Ak sa zmení podiel na vlastnom imaní v držbe vlastníkov nekontrolujúcich podielov, účtovná jednotka upraví účtovné hodnoty kontrolujúcich a nekontrolujúcich podielov tak, aby odzrkadľovali zmeny ich relatívnych podielov v dcérskej účtovnej jednotke. Účtovná jednotka vykáže priamo vo vlastnom imaní akýkoľvek rozdiel medzi sumou, o ktorú sú nekontrolujúce podiely upravené a reálnou hodnotou zaplateného alebo prijatého plnenia a priradí ho vlastníkom materskej účtovnej jednotky.

Ak má dcérska účtovná jednotka nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú klasifikované ako vlastné imanie a sú držané vlastními nekontrolujúcich podielov, materská účtovná jednotka vypočíta svoj podiel na hospodárskom výsledku upravenom o dividendy z takýchto akcií bez ohľadu na to, či sa dividendy deklarovali alebo nie.

Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek skoršie účtovné obdobia, jasným spôsobom označí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli pripravené na inom základe a vysvetlí tento základ.

Materská účtovná jednotka prestane používať metódu úplnej konsolidácie v prípade, že stratí kontrolu nad dcérskou účtovnou jednotkou, a teda:

- prestane vykazovať aktíva vrátane akéhokoľvek goodwillu a záväzky bývalej dcérskej účtovnej jednotky v ich účtovných hodnotách v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii ku dňu straty kontroly;
- prestane vykazovať aj akékoľvek nekontrolujúce podiely v bývalej dcérskej účtovnej jednotke v ich účtovnej hodnote k dátumu straty kontroly, vrátane všetkých zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku k nim priraditeľným,
- vykáže akékoľvek investície ponechané v bývalej dcérskej účtovnej jednotke v ich reálnej hodnote v čase straty ovládania a následne ich zaúčtuje spo-

lu s akýmikoľvek sumami, ktoré dlhuje bývalá dcérska účtovná jednotka alebo sú jej splatné v súlade s príslušnými IFRS,

- vykáže reálnu hodnotu prijatého plnenia, ak nejaké existuje, z transakcie, udalosti alebo okolností, ktoré viedli k strate kontroly,
- v prípade, že transakcia, udalosť alebo okolnosti, ktoré majú za následok stratu kontroly, zahŕňa rozdelenie akcií dcérskej účtovnej jednotky medzi vlastníkov konajúcich v rámci svojej právomoci vlastníkov, vykáže toto rozdelenie,
- preklasifikuje do hospodárskeho výsledku alebo prevedie priamo do nerozdeleného zisku, ak to vyžadujú iné štandardy IFRS, sumy vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku v súvislosti s dcérskou účtovnou jednotkou.³²

Metóda vlastného imania podľa IAS 28 spočíva v tom, že investícia sa do pridruženého podniku alebo spoločného podniku prvotne vykáže v obstarávacej cene a účtovná hodnota sa zvýši alebo zníži o vykázaný podiel investora na výsledku hospodárenia podniku, do ktorého sa investuje, po dátume jeho nadobudnutia. Podiel investora na výsledku hospodárenia podniku, do ktorého investuje, sa vykazuje v rámci výsledku hospodárenia investora. Prijaté rozdelenia prostriedkov z podniku, do ktorého sa investuje, znižujú účtovnú hodnotu investície. Úpravy účtovnej hodnoty môžu byť nevyhnutné aj pri zmenách v pomernom podiele investora v podniku, do ktorého sa investuje, ktoré vznikli v dôsledku zmien v ostatných súčiastiach komplexného výsledku podniku, do ktorého sa investuje. Medzi tieto zmeny patria zmeny vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení a z rozdielov z prepočtu cudzích mien. Podiel investora na týchto zmenách sa vykazuje v jeho ostatných súčiastiach komplexného výsledku.³³

Účtovná jednotka má za určitých okolností v podstate existujúce vlastníctvo, a to v dôsledku transakcie, ktorá jej aktuálne umožňuje prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom. Za týchto okolností sa pomer pridelený účtovnej jednotke určuje zohľadnením prípadného uplatnenia daných potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátových nástrojov, ktoré účtovnej jednotke aktuálne umožňujú prístup k výnosom.

³² Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 10.

³³ Tamže, IAS 28.

Účtovná jednotka so spoločnou kontrolou nad podnikom, do ktorého sa investuje, alebo s podstatným vplyvom na takýto podnik účtuje svoje investície v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku použitím tejto metódy s výnimkou prípadov, keď investícia spĺňa podmienky na udelenie výnimky.

Výnimku z uplatňovania metódy vlastného imania má účtovná jednotka, ak je materskou účtovnou jednotkou, ktorá je oslobodená od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky na základe oslobodenia podľa IFRS 10 alebo ak spĺňa všetky nasledujúce podmienky:

- účtovná jednotka je úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a jej ostatní vlastníci vrátane tých, ktorí inak nemajú právo hlasovať, boli informovaní o tom, že účtovná jednotka neuplatňuje metódu vlastného imania, a nemajú proti tomu žiadne námietky,
- s dlhovými nástrojmi alebo nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky sa neobchoduje na verejnom trhu
- účtovná jednotka nepredložila a ani práve nepredkladá svoju účtovnú závierku komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu,
- najvyššia alebo akákoľvek vyššia materská spoločnosť účtovnej jednotky zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.³⁴

Výnimku z uplatňovania metódy vlastného imania uplatňuje aj účtovná jednotka, ktorá je organizáciou rizikového kapitálu alebo spoločným fondom, podielovým fondom alebo podobnou účtovnou jednotkou vrátane poistných fondov viazaných na investície a drží priamo alebo nepriamo investíciu do pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Môže sa rozhodnúť, že investíciu do daných pridružených podnikov a spoločných podnikov ocení reálnou hodnotou v rámci výsledku hospodárenia v súlade s IFRS 9.³⁵

Metódu vlastného imania nemusí uplatniť na základe výnimky ani účtovná jednotka, ktorá má investíciu v pridruženom podniku, ktorej časť je držaná nepriamo

³⁴ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IAS 28.

³⁵ IFRS 9 je účinný pre ročné účtovné obdobia začínajúce 1.1.2018 alebo neskôr (predčasná aplikácia je povolená), nahrádza usmernenia obsiahnuté v IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*, a ak účtovná jednotka zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, tak odkaz na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39.

prostredníctvom organizácie rizikového kapitálu alebo spoločným fondom, podielovým fondom, alebo podobnou účtovnou jednotkou vrátane poisťných fondov viazaných na investície a rozhodne sa danú časť investície oceniť reálnou hodnotou v rámci výsledku hospodárenia v súlade s IFRS 9.

Účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* na **investíciu** alebo časť investície do pridruženého alebo spoločného podniku, ktorá bola **klasifikovaná ako majetok držaný na predaj**. Akákoľvek ponechaná časť investície do pridruženého alebo spoločného podniku, ktorá nespĺňala kritériá pre klasifikovanie ako majetok držaný na predaj, sa účtuje použitím metódy vlastného imania, až pokiaľ sa neuskutoční vyradenie časti, ktorá je tak klasifikovaná. Po vyradení účtovná jednotka účtuje akékoľvek ponechané podiely v pridruženom alebo spoločnom podniku v súlade so štandardom IFRS 9, s výnimkou prípadov, keď ponechaný podiel naďalej zostáva pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom, pričom v danom prípade účtovná jednotka používa metódu vlastného imania.

Ak investícia do pridruženého alebo spoločného podniku, ktorá bola predtým klasifikovaná ako držaná na predaj, alebo časť takejto investície už ďalej nespĺňa kritériá takejto klasifikácie, účtuje sa použitím metódy vlastného imania, a to so spätnou platnosťou odo dňa, od kedy bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovná závierka za účtovné obdobie od klasifikácie ako držanej na predaj sa príslušne upraví.³⁶

Účtovná jednotka ukončí používanie metódy vlastného imania odo dňa, keď jej investícia prestane byť pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom takto: ak sa investícia stane dcérskou spoločnosťou, účtovná jednotka účtuje svoju investíciu v súlade so štandardmi IFRS 3 a IFRS 10; ak je ponechaný podiel v rámci bývalého pridruženého podniku alebo spoločného podniku finančným aktívom, účtovná jednotka tento ponechaný podiel oceňuje reálnou hodnotou, pričom reálna hodnota ponechaného podielu sa považuje za jeho reálnu hodnotu pri prvom vykázaní ako finančného aktíva v súlade so štandardom IFRS 9; keď účtovná jednotka prestane používať metódu vlastného imania, zaúčtuje všetky sumy predtým vykázané v ostatných súčiastiach komplexného výsledku vo vzťahu k tejto investícii na rovnakom základe, ako by sa požadovalo, ak by podnik, do ktorého sa investuje, priamo vyradil súvisiace aktíva alebo pasíva.

³⁶ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IAS 28.

Ak sa investícia do pridruženého podniku stane investíciou do spoločného podniku alebo investícia do spoločného podniku stane investíciou do pridruženého podniku, účtovná jednotka bude naďalej používať metódu vlastného imania a neprecedný ponechaný podiel.

Pri metóde vlastného imania účtovná jednotka používa posledné dostupné účtovné závierky pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Ak je koniec obdobia vykazovania účtovnej jednotky odlišný od konca obdobia vykazovania pridruženého podniku alebo spoločného podniku, pridružený podnik alebo spoločný podnik zostaví na účely použitia účtovnou jednotkou účtovnú závierku k rovnakému dátumu, ako je účtovná závierka účtovnej jednotky, s výnimkou prípadov, keď je to nevykonateľné.

2 CIEĽ PRÁCE, METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA

Hlavným cieľom práce je analyzovať kritériá pre určenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej právnej úpravy. Za účelom splnenia hlavného cieľa diplomovej práce boli stanovené nasledujúce čiastkové ciele:

- prezentovať a analyzovať kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej právnej úpravy, t. j. podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov k 1.1.2015,
- prezentovať a analyzovať kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 štvrtá smernica Rady 78/660/EHS a siedma smernica Rady 83/349/EHS,
- prezentovať a analyzovať kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa štandardov IFRS a
- porovnať kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej právnej úpravy a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 a IFRS.

Objektom skúmania je určenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej právnej úpravy.

Pred písaním práce sme zhromaždili dostupnú odbornú literatúru, koncepčné materiály a všeobecne záväzné právne predpisy v ich aktuálnom znení. Prácu sme rozdelili do 3 kapitol. Prvá kapitola je venovaná pochopeniu podstaty konsolidovaného celku, vymedzeniu pojmov individuálna účtovná závierka, konsolidovaná účtovná závierka, materská účtovná jednotka, dcérska účtovná jednotka, prehľad štandardov, ktoré upravujú konsolidovanú účtovnú závierku, stručne rozoberá podmienky, za akých vznikne účtovnej jednotke povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku charakterizuje postupy konsolidácie. Druhá kapitola objasňuje cieľ práce, charakterizuje objekt skúmania, zaoberá sa

pracovným postupom, spôsobom získavania údajov, výsledkami práce a diskusiou a metódami skúmania. Tretia kapitola analyzuje súčasné kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej právnej úpravy, výnimky z tejto povinnosti a ich komparáciu.

S ohľadom na stanovené ciele práce sme zvolili metodický postup, ktorý spočíval v analýze a hodnotení domácej literatúry a všeobecne záväzných právnych predpisov v ich aktuálnom znení. Pre naplnenie stanoveného cieľa práce sme získavali podklady zo stránky Ministerstva financií SR pre oblasť účtovníctva a auditu: www.mfsr.sk.

Spomedzi legislatívy, z ktorej sme v práci vychádzali, nosnú časť tvorí:

- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov k 1.1.2015,
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 IV. smernica Rady 78/660/EHS a VII. smernica Rady 83/349/EHS a
- Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, k 1.1.2014.

Ďalšie zdroje, s ktorými sme pracovali, sú uvedené v zozname použitej literatúry.

Vo výsledkoch práce a diskusii analyzujeme súčasné kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve a súčasné kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa nadnárodnej právnej úpravy, ktorú tvorí Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 a štandardy IFRS. Nakoniec kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej právnej úpravy a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 a IFRS porovnáme, aby sme zistili, v čom sa odlišujú.

Z metód skúmania sme pri písaní práce použili teoretické, ale aj empirické metódy. Z teoretických metód sme v rámci všeobecných logických metód použili abstrakciu v rámci dostupnej odbornej literatúry, ktorej nosnú časť spomíname v tejto kapitole. Výsledkom preskúmania dostupnej odbornej literatúry bolo teoretické vymedzenie jednotlivých pojmov, kauzálna analýza, indukcia a dedukcia.

Diplomová práca vychádza zo stavu národnej právnej úpravy a nadnárodnej úpravy k 01.01.2015.

3 VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA

3.1 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej právnej úpravy

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v SR stanovuje zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) všetkým materským účtovným jednotkám, ktoré sú obchodnou spoločnosťou, štátnym podnikom alebo družstvom od 01.01.2005.³⁷ Táto povinnosť sa k uvedenému dátumu obmedzila iba na materské účtovné jednotky. Ak materská účtovná jednotka, ktorá vlastní podiel aspoň v jednej dcérskej účtovnej jednotke a má majetkovú účasť aj v spoločnej alebo pridruženej účtovnej jednotke, tak tieto účtovné jednotky budú vstupovať do jej konsolidovanej účtovnej závierky.³⁸

Zákon o účtovníctve na základe kritérií prevzatých zo siedmej smernice Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, ktorá bola nahradená smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov vyžaduje, aby boli dcérske účtovné jednotky, a aj spoločné a pridružené účtovné jednotky, obchodnými spoločnosťami. Iné organizačnoprávne formy podľa slovenskej legislatívy nevstupujú do konsolidácie, čo je v porovnaní s ustanoveniami IFRS rozdielne. Konsolidovanú účtovnú závierku nemusia napríklad zostavovať spoločníci ani investori, ak súčasne nie sú materskými účtovnými jednotkami.

Podľa zákona o účtovníctve **konsolidovanú účtovnú závierku zostavuje materská účtovná jednotka.**

³⁷ Okrem tohto zákona ukladajú povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku aj iné zákony, napr. Zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách v znení neskorších predpisov v § 39, ods 13 stanovuje materskej banke zostaviť priebežnú konsolidovanú účtovnú závierku k poslednému dňu kalendárneho polroka.

³⁸ HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J, UŽÍK, J, 2014. *Konsolidovaná účtovná závierka. Zostavenie a analýza*. Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 103. ISBN 978-80-225-3969-2.

Materskou účtovnou jednotkou je podľa zákona o účtovníctve účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou, štátnym podnikom, družstvom alebo účtovnou jednotkou verejnej správy a ktorá v inej účtovnej jednotke, ktorá je obchodnou spoločnosťou:

- má väčšinu hlasovacích práv,
- má právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu jej členov štatutárneho orgánu alebo dozorného orgánu a súčasne je jej spoločníkom alebo jej akcionárom,
- má právo ovládať ju, ak je jej spoločníkom alebo akcionárom na základe dohody, ktorú s ňou uzavrela alebo na základe spoločenskej zmluvy alebo jej stanov, ak to umožňuje právo štátu, ktorým sa riadi táto účtovná jednotka,
- je spoločníkom alebo akcionárom a väčšina členov štatutárneho orgánu alebo dozorného orgánu tejto účtovnej jednotky vykonávajúcej 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,
- je spoločníkom alebo akcionárom a na základe dohody s inými jej spoločníkmi alebo akcionármi má väčšinu hlasovacích práv.³⁹

Dcérska účtovná jednotka je účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka práva.⁴⁰

V zákone o účtovníctve sú definované tri oslobodenia od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.

³⁹ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, ods 3.

⁴⁰ Tamže, § 22, ods 4.

Na základe veľkostných kritérií je od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodená materská účtovná jednotka, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie na základe jej individuálnych účtovných závierok a individuálnych účtovných závierok všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek **neboli** splnené aspoň dve z týchto podmienok:

- celková suma majetku materskej účtovnej jednotky a dcérskych účtovných jednotiek je väčšia ako 17 000 000 €, pričom sumou majetku sa na tento účel rozumie suma majetku zistená zo súvah v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3 zákona o účtovníctve,⁴¹
- čistý obrat materskej účtovnej jednotky a dcérskych účtovných jednotiek je vyšší ako 34 000 000 €,
- priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej účtovnej jednotky a dcérskych účtovných jednotiek za účtovné obdobie presiahol 250.⁴²

Pre materskú účtovnú jednotku **neplatí oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na základe veľkostných kritérií**, ak je materskou účtovnou jednotkou, ktorá emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu Európskeho hospodárskeho priestoru⁴³ (ďalej len „EHP“) alebo niektorá jej dcérska účtovná jednotka emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu EHP.

Konsolidovanú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve nemusí na základe oslobodenia na medzistupni zostaviť materská účtovná jednotka, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka podlieha právu niektorého členského štátu Európskej únie a má všetky akcie alebo podiely dcérskej účtovnej jednotky alebo najmenej 90 % akcií alebo podielov dcérskej účtovnej jednotky a ostatní akcionári alebo spoločníci tejto účtovnej jednotky súhlasili s oslobodením.

Oslobodenie na medzistupni sa uplatní iba vtedy, ak dcérska účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky sú zahrňované do konsolidovanej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky, ktorá bola zostavená podľa právnych predpisov EÚ. Takto

⁴¹ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 26, ods 3 uvádza: „Predpokladané riziká, straty a zníženia hodnoty majetku a záväzkov sa vyjadrujú prostredníctvom rezerv, opravných položiek a odpisov, ktoré zákon zároveň definuje.“

⁴² Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, ods 10.

⁴³ Európsky hospodársky priestor je integrálne zoskupenie EÚ, jej členských štátov a členských štátov Európskeho združenia voľného obchodu, okrem Švajčiarska (Island, Nórsko, Lichtenštajnsko).

zostavená konsolidovaná účtovná závierka materskej účtovnej jednotky sa spolu s konsolidovanou výročnou správou overuje audítorm a zverejňuje podľa právnych predpisov EÚ. Dcérska účtovná jednotka je povinná uviesť názov a sídlo materskej účtovnej jednotky, ktorá konsolidovanú účtovnú závierku zostaví v poznámkach k svojej individuálnej účtovnej závierke a zároveň upozorní na skutočnosť, že bola od povinnosti oslobodená.⁴⁴

Oslobodenie na medzistupni neplatí pre materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu EHP.

Na základe nevýznamnosti dcérskej účtovnej jednotky je od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodená materská účtovná jednotka, ak sa zostavením len individuálnej účtovnej závierky významne neovplyvní úsudok o jej finančnej situácii, nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia za konsolidovaný celok.⁴⁵

V takomto prípade sa neuplatňuje oslobodenie na základe veľkostných kritérií, povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku nevznikne ani pre materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu EHP a neplatí pre ňu oslobodenie na medzistupni alebo materská účtovná jednotka, 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.

Konsolidovaná účtovná závierka, ktorá sa zostavuje na základe zákona o účtovníctve, sa zverejňuje uložením do registra účtovných závierok. Účtovná jednotka, ktorá nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku z dôvodu oslobodenia na medzistupni, je povinná uložiť konsolidovanú účtovnú závierku materskej účtovnej jednotky spolu so správou audítora a konsolidovanou výročnou správou do zbierky listín obchodného registra do jedného roka od skončenia jej účtovného obdobia. Konsolidovanú účtovnú závierku môže uložiť ako súčasť konsolidovanej správy.

⁴⁴ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, ods 8., 9.

⁴⁵ Tamže, § 22, ods 12.

Účtovná jednotka, ktorá má povinnosť vyhotoviť konsolidovanú výročnú správu, je povinná uložiť riadnu konsolidovanú výročnú správu a mimoriadnu konsolidovanú výročnú správu v registri účtovných závierok najneskôr do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa tieto konsolidované výročné správy vyhotovujú. Údaje výročnej správy a konsolidovanej výročnej správy je možné spojiť do jednej výročnej správy.

Okrem povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú účtovnú správu má účtovná jednotka povinnosť od roku 2011 zostaviť aj výkaz vybraných údajov z konsolidovanej účtovnej závierky. Rozsah, spôsob, miesto a termíny ukladania výkazu vybraných údajov z konsolidovanej účtovnej závierky sú ustanovené opatreniami MF SR a to osobitne pre rôzne kategórie účtovných jednotiek. Pre účtovné jednotky, ktorými sú banky, správcovské spoločnosti, dôchodkové správcovské spoločnosti, doplnkové dôchodkové spoločnosti, obchodníci s cennými papiermi, Burza cenných papierov a platobné inštitúcie, platí iné opatrenie MF SR ako pre poisťovne a zaist'ovne.⁴⁶

3.2 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013

V podmienkach SR, ktorá je členom EÚ, je pri povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku záväzná Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 IV. smernica Rady 78/660/EHS a VII. smernica Rady 83/349/EHS (ďalej len „Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ“). Prijatím Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ nenastali zásadné zmeny, pretože išlo len o prepracovanie IV. a VII. smernice. Jej transponovanie do národnej legislatívy, t. j. do zákona o účtovníctve stále prebieha.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ rovnako ako predchádzajúce smernice neobsahuje predpisy pre bežné účtovníctvo, ale stanovuje účtovné zásady, ktoré treba rešpektovať pri oceňovaní a vykazovaní položiek individuálnej a konsolidovanej účtovnej závierky. Je teda založená na účtovných zásadách, najmä na zásade verného a pravdivého obrazu

⁴⁶ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, ods 18.

majetku, záväzkov účtovnej jednotky, jej finančnej situácie a výsledku hospodárenia v ročnej aj v konsolidovanej účtovnej závierke. Ak by jej uplatnenie nebolo dostatočné na dosiahnutie verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti, potom je potrebné poskytnúť v poznámkach doplňujúce informácie, ktoré sú potrebné na to, aby zobrazenie bolo verné a pravdivé. Ak by nastal prípad, že aplikáciou Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ by sa dosiahli výsledky v rozpore s verným a pravdivým obrazom, tak nie je možné príslušné ustanovenie Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ aplikovať a túto skutočnosť je potrebné uviesť v poznámkach účtovnej závierky. Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ teda uprednostňuje verný a pravdivý obraz pred aplikáciou vlastných ustanovení.⁴⁷

V oblasti konsolidovanej účtovnej závierky sa EÚ snaží prostredníctvom Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ zosúladiť porovnateľnosť a rovnocennosť informácií, ktoré sa v nich zverejnia v rámci EÚ. Zameriava sa na spoluprácu s vnútroštátnymi právnymi predpismi tak, že členským štátom koordinuje ich národnú legislatívu nariadeniami, ktoré do nej musia zo Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ transponovať. Chce tým docieľiť to, aby zostavená konsolidovaná účtovná závierka vedela poskytnúť spoločníkom a tretím stranám informácie, ktoré sa týkajú účtovných jednotiek v skupine.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ uvádza, že v konsolidovanej účtovnej závierke by sa mali prezentovať činnosti materskej účtovnej jednotky a jej dcérskych účtovných jednotiek ako jedného ekonomického celku. Účtovné jednotky, v ktorých má materská účtovná jednotka rozhodujúci vplyv, by sa mali považovať za dcérske účtovné jednotky. Rozhodujúci vplyv by sa mal zakladať na držbe väčšiny hlasovacích práv, avšak môže byť založený aj na dohodách s partnerskými akcionármi alebo spoločníkmi. Je na uvážení členského štátu, či bude vyžadovať, aby sa účtovné jednotky, ktoré sú riadené jednotne alebo majú spoločný správny, riadiaci alebo dozorný orgán, zahrňovali do konsolidovanej účtovnej závierky.⁴⁸

⁴⁷ HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J., UŽÍK, J., 2014. *Konsolidovaná účtovná závierka. Zostavenie a analýza*. Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 90. ISBN 978-80-225-3969-2.

⁴⁸ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, ods. 31

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ sa v SR vzťahuje na tieto druhy účtovných jednotiek: akciové spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným, verejné obchodné spoločnosti a komanditné spoločnosti.

V prípade, že do konsolidácie vstupuje štátny podnik, družstvo a orgány verejnej správy, ktoré nepatria do rozsahu Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ, necháva na uvážení SR rozhodnúť o tom, či aj od nich bude požadovať zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky. SR túto možnosť využila.

Materská účtovná jednotka je účtovná jednotka, ktorá má rozhodujúci vplyv v jednej alebo viacerých dcérskych účtovných jednotkách a **dcérska účtovná jednotka** je účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka rozhodujúci vplyv vrátane ktorejkoľvek dcérskej účtovnej jednotky konečnej materskej účtovnej jednotky.⁴⁹

Skupinou Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ nazýva materskú účtovnú jednotku a všetky jej dcérske účtovné jednotky.

Podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ musí členský štát vyžadovať od každej materskej účtovnej jednotky, aby zostavila konsolidovanú účtovnú závierku, ak:

- má väčšinu hlasovacích práv akcionárov alebo spoločníkov v dcérskej účtovnej jednotke,
- má právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu členov správneho, riadiaceho alebo dozorného orgánu inej dcérskej účtovnej jednotky a je súčasne akcionárom alebo spoločníkom tejto dcérskej účtovnej jednotky,
- má právo vykonávať rozhodujúci vplyv v dcérskej účtovnej jednotke, ktorej je akcionárom alebo spoločníkom a to na základe zmluvy, ktorú s ňou uzatvorila, alebo na základe spoločenskej zmluvy alebo jej stanov, pokiaľ právo, ktorým túto dcérsku účtovnú jednotku spravuje, umožňuje aby bola podriadená takýmto zmluvám alebo stanovám.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ stanovuje, že vo všetkých ostatných prípadoch sa môže, ale nemusí zostaviť konsolidovaná účtovná závierka, záleží od rozhodnutia členského štátu, či materským účtovným jednotkám túto povinnosť stanoví, alebo nie.

⁴⁹ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, čl. 2, ods. 9, 10, 11.

Podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ môžu voliteľne členské štáty uložiť povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku pre materskú účtovnú jednotku, ktorá je akcionárom alebo spoločníkom dcérskej účtovnej jednotky a

- väčšina členov správnych, riadiacich alebo dozorných orgánov dcérskej účtovnej jednotky, ktorí zastávali funkciu počas predchádzajúceho i riadneho ročného účtovného obdobia a až do zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky, boli vymenovaní výhradne v dôsledku uplatnenia jej hlasovacích práv; členské štáty sa môžu rozhodnúť, že uplatňovanie podmienka požiadavkou, aby hlasovacie práva predstavovali aspoň 20 % všetkých hlasovacích práv,
- sama ovláda podľa dohody s inými akcionármi alebo spoločníkmi v dcérskej účtovnej jednotke väčšinu hlasovacích práv akcionárov alebo spoločníkov tejto účtovnej jednotky.

V tomto prípade Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ umožnila voliteľnosť ustanovenia z dôvodu, že členský štát nemusí vo svojej národnej legislatíve ustanoviť, že materská účtovná jednotka musí byť akcionárom alebo spoločníkom dcérskej účtovnej jednotky.⁵⁰ V SR zákon o účtovníctve vymedzuje materskú účtovnú jednotku aj ako akcionára alebo spoločníka dcérskej účtovnej jednotky.

Voliteľne môže členský štát podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ vyžadovať od účtovnej jednotky zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak je materskou účtovnou jednotkou a má právo vykonávať alebo skutočne vykonáva rozhodujúci vplyv v dcérskej účtovnej jednotke alebo je materskou účtovnou jednotkou a seba i dcérsku účtovnú jednotku riadi jednotne. SR túto možnosť nevyužila a takúto povinnosť pre účtovné jednotky zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku do zákona o účtovníctve nezakomponovala.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ umožňuje členským štátom voliteľne vyžadovať od účtovných jednotiek, aby zostavili konsolidovanú účtovnú závierku aj v prípade, ak je táto účtovná jednotka a jedna alebo viac iných účtovných jednotiek, s ktorými nemá vzťah, jednotne riadená podľa zmluvy uzavretej s touto účtovnou jednotkou alebo na základe spoločenskej zmluvy alebo stanov týchto účtovných jednotiek; alebo jej správne,

⁵⁰ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, čl. 22, ods. 1.

riadiace alebo dozorné orgány a jedna alebo viaceré iné účtovné jednotky, s ktorými nemá vzťah, pozostávajú z väčšej časti z tých istých osôb vo funkcii počas účtovného obdobia a do zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky. V prípade, že členský štát túto voliteľnosť transponuje do svojej národnej legislatívy, tak sa účtovné jednotky, ktorým na základe toho vznikne povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, konsolidujú spolu so všetkými ich dcérskymi účtovnými jednotkami. SR túto voliteľnosť nevyužila.

Od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku sú podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ povinne oslobodené malé skupiny s tým, že žiadna z prepojených účtovných jednotiek nie je subjektom verejného záujmu. Sú oslobodené z dôvodu, že používatelia účtovných závierok malých účtovných jednotiek nemajú náročné informačné potreby a zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky môže byť pre ne finančnou záťažou.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ umožnila členským štátom, aby od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku dobrovoľne oslobodili aj stredne veľké skupiny s výnimkou tých, v ktorých sa nachádza účtovná jednotka, ktorá je subjektom verejného záujmu. SR túto možnosť nevyužila.

Malé skupiny Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ vymedzuje ako skupiny, ktoré pozostávajú z materskej účtovnej jednotky a dcérskych účtovných jednotiek, majú sa zahrnúť do konsolidácie a ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka materskej účtovnej jednotky, na konsolidovanom základe neprekročia limity aspoň dvoch z týchto troch kritérií: celková bilančná suma je 4 000 000 €, čistý obrat je 8 000 000 € a priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného roka je 50.

Stredne veľké skupiny sú podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ skupiny, ktoré pozostávajú z materskej účtovnej jednotky a dcérskych účtovných jednotiek, majú sa zahrnúť do konsolidácie a ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka materskej účtovnej jednotky, na konsolidovanom základe neprekročia limity aspoň dvoch z týchto troch kritérií: celková bilančná suma je 20 000 000 €, čistý obrat je 40 000 000 € a priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného roka je 250.

Veľké skupiny definuje Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ ako skupiny, ktoré pozostávajú z materskej účtovnej jednotky a dcérskych účtovných jednotiek, majú sa zahrnúť do konsolidácie a ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka materskej

účtovnej jednotky, na konsolidovanom základe prekročia limity aspoň dvoch z týchto troch kritérií: celková bilančná suma je 20 000 000 €, čistý obrat je 40 000 000 € a priemerný prepočítaný počet zamestnancov počas účtovného roka je 250.⁵¹

V prípade, že ku dňu, ku ktorému sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka skupina prekročí alebo prestane prekračovať tieto limity, táto skutočnosť ovplyvní uplatnenie výnimky len vtedy, ak sa to zopakuje v dvoch po sebe idúcich účtovných obdobiach.

Oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na medzistupni sa podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ povinne vzťahuje na každú materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou, a to aj subjekt verejného záujmu, ak:

- materská účtovná jednotka oslobodenej účtovnej jednotky vlastní všetky jej podiely, pričom sa podiely oslobodenej účtovnej jednotky, ktoré držia členovia jej správnych, riadiacich alebo dozorných orgánov na základe povinnosti stanovenej zákonom alebo ustanovení jej spoločenskej zmluvy alebo stanov na tento účel, nezohľadnia, alebo
- materská účtovná jednotka oslobodenej účtovnej jednotky vlastní aspoň 90% jej podielov a zvyšní akcionári alebo spoločníci s jej oslobodením súhlasia.

Povinné oslobodenie na medzistupni sa uplatní iba vtedy, ak sú splnené všetky nasledovné podmienky:

- oslobodená účtovná jednotka aj všetky jej dcérske účtovné jednotky sa konsolidujú v účtovnej závierke väčšej skupiny podnikov a na materskú účtovnú jednotku sa vzťahuje právo členského štátu,
- konsolidovanú účtovnú závierku väčšej skupiny podnikov a konsolidovanú správu o hospodárení zostavuje materská účtovná jednotka v súlade s právom členského štátu, ktoré sa na ňu vzťahuje, a to v súlade so smernicou Smernicou EP a Rady 2013/34/EÚ alebo IFRS,
- vo vzťahu k oslobodenej účtovnej jednotke sa spôsobom ustanoveným v práve členského štátu, ktoré sa na ňu vzťahuje, uverejnia konsolidovaná

⁵¹ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, čl. 3, ods. 5 - 7.

účtovná závierka a konsolidovaná správa o hospodárení; správa audítora a v relevantných prípadoch dodatok a

- v poznámkach k ročnej účtovnej závierke oslobodenej účtovnej jednotky sa uvedie meno a sídlo materskej účtovnej jednotky, ktorá konsolidovanú účtovnú závierku zostavuje a oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú správu o hospodárení.

Dobrovoľné oslobodenie na medzistupni môžu členské štáty na základe Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ stanoviť pre akúkoľvek materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou, aj subjektom verejného záujmu⁵², na ktorej materskú účtovnú jednotku sa vzťahuje právo členského štátu, ak sú splnené všetky podmienky:

- akcionári alebo spoločníci oslobodenej materskej účtovnej jednotky, ktorí vlastnia minimálnu časť upísaného základného imania, nepožiadali o zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky aspoň 6 mesiacov pred koncom účtovného obdobia, pričom minimálna časť ich upísaného základného imania nepresahuje 10 % pri akciových spoločnostiach a komanditných spoločnostiach a 20 % v prípade iných účtovných jednotiek,
- členský štát nepodmieni oslobodenie tým, aby sa na materskú účtovnú jednotku, ktorá zostavila konsolidovanú účtovnú závierku väčšej skupiny podnikov, vzťahovalo vnútroštátne právo členského štátu, ktorý oslobodenie udelil, alebo podmienkami týkajúcimi sa zostavenia a auditu uvedenej účtovnej závierky.

Dobrovoľné oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na medzistupni môže členský štát uplatniť tiež pre akúkoľvek materskú účtovnú jednotku, na ktorú sa vzťahuje jeho vnútroštátne právo a ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou, vrátane subjektu verejného záujmu a na ktorú materskú účtovnú jednotku sa nevzťahuje právo členského štátu, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

- oslobodená účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky sa konsolidujú v účtovnej závierke väčšej skupiny podnikov,
- konsolidovaná účtovná závierka a v niektorých prípadoch aj konsolidovaná správa o hospodárení sa zostavujú v súlade so Smernicou EP a Rady

⁵² Nejde o subjekt verejného záujmu, ktorý sa riadi právom členského štátu a jeho prevoditeľné cenné papiere nie sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu.

2013/34/EÚ; v súlade s IFRS; spôsobom rovnocenným s konsolidovanou účtovnou závierkou a konsolidovanou správou o hospodárení zostavenou v súlade so Smernicou EP a Rady 2013/34/EÚ; alebo spôsobom rovnocenným s IFRS určeným v súlade s nariadením Komisie (ES) 1569/2007 z 21. decembra 2007, ktorým sa ustanovuje mechanizmus určovania rovnocennosti účtovných štandardov uplatňovaných emitentmi cenných papierov tretích krajín podľa smerníc Európskeho parlamentu a Rady 2003/71/ES a 2004/109/ES,

- konsolidovanú účtovnú závierku väčšej skupiny podnikov overil auditom jeden alebo viac štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností, ktoré vykonávajú audit účtovnej závierky podľa vnútroštátneho práva, ktoré sa vzťahuje na účtovnú jednotku, ktorá účtovnú závierku zostavila.⁵³

Účtovná jednotka, vrátane subjektu verejného záujmu sa nemusí zahrnúť do konsolidácie, ak je splnená aspoň jedna z nasledovných podmienok: informácie, ktoré sú potrebné na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky v súlade so Smernicou EP a Rady 2013/34/EÚ nemožno získať bez neprimeraných výdavkov alebo neprimeraného omeškania; podiely účtovnej jednotky sú držané výhradne s úmyslom ich ďalšieho predaja; alebo závažné dlhodobé obmedzenia podstatne bránia materskej účtovnej jednotke vo výkone jej práv týkajúcich sa majetku alebo riadenia alebo bránia výkonu jednotného riadenia tejto účtovnej jednotky, ak ide o jeden zo vzťahov vymedzeného v článku 22 ods. 7 Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ.⁵⁴

Povinne je z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ oslobodená aj každá materská účtovná jednotka, vrátane subjektu verejného záujmu, ak ani jedna z dcérskych účtovných jednotiek nemusí byť zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky metódou úplnej konsolidácie.

⁵³ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, čl. 23, ods. 8.

⁵⁴ Tamže, čl. 23 ods. 9.

Povinné oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na základe nevýznamnosti sa podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ vzťahuje na každú materskú účtovnú jednotku, vrátane subjektu verejného záujmu, ak má iba nevýznamné dcérske účtovné jednotky, a to samostatne aj spoločne.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ nahradila štvrtú smernicu Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností a siedmu smernicu Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach. Jej prijatím nenastali zásadné zmeny, hoci mnohé z nich sú veľmi dôležité, pretože išlo len o prepracovanie štvrtej smernice Rady 78/660/EHS a siedmej smernice Rady 83/349/EHS.

Vecné zmeny medzi siedmou smernicou Rady a Smernicou EP a Rady 2013/34/EÚ v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky sú, že:

- siedma smernica nenariaďovala členským štátom, aby povinne oslobodili od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku malé skupiny podnikov, ale nechala to na ich uvážení; takisto poskytovala členským štátom možnosť od tejto povinnosti oslobodiť aj tzv. finančné holdingové spoločnosti a povoľovala priamo zúčtovať goodwill s vlastným imaním,
- Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ nariaďuje členským štátom, aby od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku povinne oslobodili materské účtovné jednotky, ak ani jedna z ich dcérskych účtovných jednotiek nemusí byť zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky metódou úplnej konsolidácie a to aj v prípade, ak ide o subjekt verejného záujmu; členské štáty musia oslobodiť aj malé skupiny podnikov a už nepovoľuje goodwill priamo zúčtovať s vlastným imaním.⁵⁵

⁵⁵ FARKAŠ, R. 2013. Nová účtovná smernica Európskej únie [online]. Slovakia: KPMG Slovensko, 2013. Dostupné na internete: <http://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/uctovna-smernica-EU_nova.pdf>.

3.3 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS

Vydané Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (ďalej len „IFRS“) prechádzajú v EÚ schvaľovacím procesom. Konsolidovaná účtovná závierka v SR sa zostavuje v súlade s IFRS v znení prijatom EÚ a v poznámkach musí mať uvedené, že je zostavená podľa IFRS. Použitie IFRS pre metódy a zásady konsolidácie predpisuje zákon o účtovníctve, a to v súlade s Nariadením (ES) č. 1606/2002 Európskeho parlamentu a Rady z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem.

Za rok 2014 a neskôr sa pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky musia použiť nasledovné IFRS:

- IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*,
- IFRS 11 *Spoločné dohody*,
- IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*,
- IAS 27 *Individuálna účtovná závierka a*
- IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*.

3.3.1 Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10

Konsolidovaná účtovná závierka

To, či má účtovná jednotka povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS, stanovuje IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*.

Konsolidovanú účtovnú závierku musí podľa IFRS 10 zostaviť účtovná jednotka, ktorá je materskou účtovnou jednotkou.

Konsolidovaná účtovná závierka je podľa IFRS 10 definovaná ako účtovná závierka skupiny, ktorú tvorí materská účtovná jednotka a jej dcérske účtovné jednotky. V konsolidovanej účtovnej závierke sa prezentujú aktíva, záväzky, vlastné imanie, náklady, výnosy a peňažné toky materskej účtovnej jednotky a jej dcérskych účtovných jednotiek ako aktíva, záväzky, vlastné imanie, náklady, výnosy a peňažné toky jednej účtovnej jednotky.

Materskú účtovnú jednotku IFRS 10 vymedzuje ako účtovnú jednotku, ktorá ovláda jednu alebo viacero účtovných jednotiek a **dcérsku účtovnú jednotku** ako účtovnú jednotku, ktorú ovláda iná účtovná jednotka.⁵⁶

Ak je v súlade s IFRS 10 stanovené, ktorá účtovná jednotka je materskou účtovnou jednotkou, potom táto materská účtovná jednotka zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku. V rámci skupiny účtovných jednotiek je potrebné zabezpečiť jednotnú účtovnú politiku. Ak niektorý člen skupiny používa účtovnú politiku, ktorá je rozdielna od účtovnej politiky uplatňovanej v konsolidovanej účtovnej závierke, je potrebné vykonať vhodné úpravy účtovnej závierky tohto člena tak, aby sa zabezpečil súlad s účtovnou politikou skupiny podľa zásady konzistencie.

Keďže je pri povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku ako základ rozhodujúca kontrola, IFRS 10 venuje osobitnú pozornosť pojmu „**ovládanie**“. Investor musí určiť, či je materskou účtovnou jednotkou bez ohľadu na povahu svojho podielu podľa toho, či účtovnú jednotku, do ktorej investuje ovláda. Musí zvážiť všetky skutočnosti a okolnosti a v prípade ak naznačujú, že prišlo k zmene jedného alebo viacerých prvkov jeho ovládania podľa IFRS 10, opätovne posúdi, či účtovnú jednotku, do ktorej investoval, stále ovláda.

Investor ovláda účtovnú jednotku, do ktorej investuje, vtedy a len vtedy, ak spĺňa všetky tieto podmienky:

- má právomoci nad účtovnou jednotkou, do ktorej investuje (napr. hlasovacie právo, právo menovať, preradovať alebo odvolávať kľúčových členov manažmentu, právo menovať alebo odvolávať inú účtovnú jednotku, ktorá riadi relevantné činnosti, právo riadiť účtovnú jednotku tak, aby uskutočňovala transakcie v jeho prospech, rozhodovacie práva špecifikované v zmluve o správe a iné)
- je angažovaný na variabilných výnosoch zo svojho podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investuje, alebo má na tieto výnosy právo (jeho výnosy môžu byť len kladné, len záporné alebo celkovo kladné i záporné),
- je schopný využiť svoje právomoci nad účtovnou jednotkou, do ktorej investuje, na ovplyvnenie výšky svojich výnosov.⁵⁷

⁵⁶ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 10.

⁵⁷ Tamže, IFRS 10.

Pri určovaní, či investor ovláda účtovnú jednotku, do ktorej investuje, môže pomôcť posúdenie týchto faktorov: účel a plánovaný zámer účtovnej jednotky, do ktorej sa investuje; aké sú relevantné činnosti a ako sa prijímajú rozhodnutia o týchto činnostiach; či práva investora investorovi umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti; či je investor angažovaný na variabilných výnosoch z podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investoval alebo má na tieto výnosy právo a či je investor schopný využiť svoje právomoci nad účtovnou jednotkou, do ktorej investoval, na ovplyvnenie výšky výnosov investora.

Investor má právomoci nad účtovnou jednotkou, do ktorej investuje, ak je vlastníkom existujúcich práv, ktoré mu umožňujú riadiť v danom čase relevantné činnosti, to znamená činnosti, ktoré významne ovplyvňujú výnosy účtovnej jednotky, do ktorej investuje. Právomoci má na základe práv, pričom tieto práva môžu byť získané priamo a výlučne z hlasovacích práv priznaných nástrojmi vlastného imania, ako sú akcie, alebo môžu vyplývať z jednej alebo viacerých zmluvných dohôd, kedy treba zvážiť viac ako jeden faktor. Investor, ktorý je schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti, môže mať právomoci dokonca aj vtedy, keď si svoje práva na riadenie ešte len musí uplatniť alebo vtedy, keď majú iné účtovné jednotky existujúce práva, ktoré im umožňujú sa podieľať v príslušnom čase na riadení relevantných činností.⁵⁸

Investor je angažovaný na variabilných výnosoch zo svojho podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investuje, alebo má na tieto výnosy právo, keď jeho výnosy z podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investuje, majú potenciál meniť sa v dôsledku výkonnosti účtovnej jednotky, do ktorej investuje. Čím väčšia je angažovanosť investora na premenlivosti výnosov z podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investuje, alebo jeho práva na tieto výnosy, tým väčšia je motivácia investora získať práva dostatočné na získanie právomoci. Preto je veľká angažovanosť na premenlivosti výnosov indikátorom, že investor môže mať právomoci. Hoci účtovnú jednotku, do ktorej sa investuje, môže ovládať len jeden investor, podiely na jej výnosoch môže mať viac ako jedna strana. Podiel na zisku alebo na vyplácaných dividendách účtovnej jednotky, do ktorej sa investuje, môžu mať napríklad držitelia nekontrolujúcich podielov.

Ak je investor schopný využiť svoje právomoci na ovplyvnenie svojich výnosov z podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investuje, tak takúto účtovnú jednotku ovláda.

⁵⁸ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 10.

Investor s rozhodovacími právy určuje, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca.

Investor neovláda účtovnú jednotku, do ktorej investuje, ak:

- koná ako zástupca pri výkone rozhodovacích práv, ktoré mu boli zverené,
- vlastní iba práva ochranného charakteru (nemá právomoc nad účtovnou jednotkou).

Môže nastať situácia, že účtovnú jednotku neovláda jeden, ale dvaja alebo viacerí investori, ktorí do nej investujú. V takýchto prípadoch žiadny investor jednotlivito neovláda účtovnú jednotku, do ktorej investujú. Konajú tak, ako sa dohodnú, pretože jeden investor nemôže riadiť svoje činnosti bez spolupráce s ostatnými investormi. Ide o spoluprácu, ktorá je založená na spoločnej kontrole. Každý investor by mal pri účtovaní svojho podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investuje, postupovať v súlade s príslušnými IFRS. Spoločnú dohodu, rovnako ako spoluovládanie, vymedzuje štandard IFRS 11 *Spoločné dohody*.

Spoločná dohoda je podľa IFRS 11 dohoda, ktorú spoluovládajú dve alebo viaceré strany. Typom spoločnej dohody môže byť spoločná prevádzka alebo spoločný podnik, pričom ich klasifikácia závisí od práv a povinností strán dohody.⁵⁹ Je pre ňu charakteristické, že strany sú viazané zmluvnou dohodou, pričom zmluvná dohoda umožňuje dvom alebo viacerým stranám spoluovládať dohodu. Účtovná jednotka určí typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa.

Spoluovládanie je zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní dohody, ktoré existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré sa na tomto spoluovládaní podieľajú.⁶⁰

Spoločná prevádzka je spoločné usporiadanie, pri ktorom strany spoločnej dohody majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou. Tieto strany sa nazývajú spoloční prevádzkovatelia. **Spoločný podnik** je spoločná organizácia, pri

⁵⁹ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 11.

⁶⁰ Tamže, IFRS 11.

ktorej strany spoluovládajúce dohodu, majú práva na čisté aktíva súvisiace s dohodou. Tieto strany sa nazývajú spoločníci.⁶¹

Účtovná jednotka, ktorá je stranou spoločnej dohody, posúdi, či zmluvná dohoda umožňuje všetkým stranám alebo skupine strán ovládať dohodu spoločne. V prípade, že to tak je, môže spoluovládanie existovať len vtedy, ak bude pri rozhodnutiach o relevantných činnostiach jednomyseľný súhlas všetkých strán dohody spoločne. Žiadna zo strán dohody teda nebude ovládať zmluvnú dohodu sama. Môže však aj vzniknúť spoločná dohoda, pri ktorej ju nie všetky strany dohody spoluovládajú. V takom prípade sa rozlišujú strany, ktoré spoluovládajú spoločnú dohodu a strany, ktoré sa podieľajú na spoločnej dohode avšak nepodieľajú sa na spoluovládaní.

V prípade, že investor vlastní priamo alebo nepriamo 20% alebo viac hlasovacích práv účtovnej jednotky, do ktorej investuje, má na túto účtovnú jednotku podstatný vplyv. Podstatný vplyv je vymedzený v štandarde IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*.

Pridružený podnik vymedzuje štandard IAS 28 ako účtovnú jednotku, na ktorú má investor podstatný vplyv a **podstatný vplyv** ako právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch podniku, do ktorého sa investuje, pričom nejde o kontrolu alebo spoločnú kontrolu nad danými zámermi.⁶²

Podstatný vplyv účtovnej jednotky sa podľa IAS 28 zvyčajne preukazuje jedným alebo viacerými z nasledovných spôsobov:

- zastúpením v predstavenstve alebo v rovnocennom riadiacom orgáne podniku, do ktorého sa investuje,
- účasťou na rozhodovacích procesoch vrátane účasti na rozhodnutiach o dividendách a iných rozdeleniach,
- významnými transakciami medzi účtovnou jednotkou a podnikom, do ktorého sa investuje,
- výmenou manažérskeho personálu,
- poskytovaním dôležitých technických informácií.

⁶¹ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 11.

⁶² Tamže, IAS 28.

Pri posudzovaní toho, či potenciálne hlasovacie práva účtovnej jednotky prispievajú k jej podstatnému vplyvu, investor skúma všetky skutočnosti a okolnosti, ktoré ich môžu ovplyvniť okrem zámerov manažmentu.

Podľa IAS 28 účtovná jednotka stratí podstatný vplyv na podnik, do ktorého investuje v prípade, že stratí právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch daného podniku. K strate vplyvu môže dôjsť so zmenou alebo bez zmeny v absolútnych alebo relatívnych úrovniach vlastníctva, napr. vtedy, ak sa pridružený podnik dostane pod kontrolu vlády, súdu, správneho alebo regulačného orgánu, prípadne strata vplyvu nastane v dôsledku zmluvnej dohody.

3.3.2 Výnimky z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 Konsolidovaná účtovná závierka

Materská účtovná jednotka nemusí podľa IFRS 10 zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak spĺňa všetky nasledovné podmienky:

- je sama úplne vlastnenou dcérskou účtovnou jednotkou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou účtovnou jednotkou inej účtovnej jednotky a všetci jej ostatní vlastníci vrátane tých, ktorí inak nie sú oprávnení hlasovať, boli informovaní, že materská účtovná jednotka neprezentuje konsolidovanú účtovnú závierku a nemajú proti tomu námietky,
- s jej dlhovými nástrojmi alebo nástrojmi vlastného imania sa neobchoduje na verejnom trhu (domáca alebo zahraničná burza alebo mimoburzový trh vrátane miestnych a regionálnych trhov),
- nepredložila a ani nie je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emitovať akýkoľvek druh nástrojov na verejnom trhu,
- jej najvyššia alebo akákoľvek vyššia materská účtovná jednotka zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je dostupná verejnosti a je v súlade so štandarmi IFRS.⁶³

⁶³ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 10.

IFRS 10 z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodzuje investičnú účtovnú jednotku. **Investičná účtovná jednotka** je podľa IFRS 10 účtovná jednotka, ktorá:

- získava finančné prostriedky od jedného alebo viacerých investorov s cieľom poskytovať tomuto investorovi služby správy investícií,
- sa voči investorovi zaväzuje, že jej obchodným účelom je investovať finančné prostriedky len s cieľom výnosov z kapitálového zhodnotenia, investičného výnosu alebo oboch,
- oceňuje a posudzuje výkonnosť v podstate všetkých svojich investícií na základe reálnej hodnoty.⁶⁴

Typické vlastnosti investičnej spoločnosti sú, že má viac ako jednu investíciu, má viac ako jedného investora, má investorov, ktorí nie sú spriaznenými osobami účtovnej jednotky a má vlastnícke podiely vo forme vlastného imania alebo podobných podielov. Materská účtovná jednotka, ktorá sa buď stane, resp. prestane byť investičnou účtovnou jednotkou, vykáže zmenu svojho štatútu prospektívne od dátumu, kedy k zmene došlo.

Výnimku z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 má investičná účtovná jednotka, ak získa kontrolu nad inou účtovnou jednotkou a neuplatňuje IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Namiesto toho sa od nej vyžaduje, aby investíciu v dcérskej účtovnej jednotke ocenila reálnou hodnotou prostredníctvom výsledku hospodárenia v súlade s IFRS 9 *Finančné nástroje*.⁶⁵

Výnimka z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 neplatí pre investičnú účtovnú jednotku, ktorá vlastní dcérsku účtovnú jednotku, ktorá poskytuje služby súvisiace s investičnými činnosťami investičnej účtovnej jednotke. V takom prípade konsoliduje dcérsku účtovnú jednotku v súlade s IFRS 10 a na nadobudnutie akejkoľvek takejto dcérskej účtovnej jednotky uplatní požiadavky IFRS 3.

Materská účtovná jednotka investičnej účtovnej jednotky konsoliduje všetky účtovné jednotky, ktoré ovláda, vrátane účtovných jednotiek ovládaných prostredníctvom dcérskej účtovnej jednotky investičnej účtovnej jednotky, ak samotná materská účtovná jednotka nie je investičnou účtovnou jednotkou.

⁶⁴ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 10.

⁶⁵ IFRS 9 je účinný pre ročné účtovné obdobia začínajúce 1.1.2018 alebo neskôr (predčasná aplikácia je povolená), nahrádza usmernenia obsiahnuté v IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*, a ak účtovná jednotka zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, tak odkaz na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39.

3.3.3 Zverejňovanie podľa IFRS 12 Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách vo vzťahu k povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku

Konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 zostavuje každá materská účtovná jednotka, ktorá ovláda jednu alebo viacero účtovných jednotiek. Účtovná jednotka musí vedieť určiť, či účtovnú jednotku, do ktorej investuje, ovláda, pretože ovládanie je základom pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. V prípade, že účtovná jednotka ovláda inú účtovnú jednotku, túto skutočnosť zverejní v súlade so štandardom IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*.

Ak účtovná jednotka stanovila, že je investičnou účtovnou jednotkou, ktorá v súlade s IFRS 10 nemusí predkladať konsolidovanú účtovnú závierku okrem výnimiek, zverejní podľa IFRS 12 významné posúdenia a predpoklady, ktoré pri stanovení toho, že je investičnou účtovnou jednotkou urobila.

Účtovná jednotka zverejní podľa IFRS 12 informácie o významných posúdeniach a predpokladoch, ktoré urobila pri rozhodovaní o tom, či ovláda inú účtovnú jednotku, t. j. účtovnú jednotku, do ktorej investuje ako je opísané v IFRS 10; či spoluovláda nejakú dohodu alebo má podstatný vplyv na inú účtovnú jednotku a zverejní aj typ spoločnej dohody (t. j. spoločná prevádzka alebo spoločný podnik), ak sa dohoda realizuje prostredníctvom osobitnej účtovnej jednotky. Medzi významné posúdenia a predpoklady zverejňované v súlade s IFRS 12 patria posúdenia a predpoklady, ktoré účtovná jednotka urobí v prípade, že sa skutočnosti a okolnosti zmenia tak, že sa počas obdobia vykazovania zmení záver o tom, či ovláda alebo spoluovláda inú účtovnú jednotku alebo má na ňu podstatný vplyv a teda či má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.⁶⁶

Účtovná jednotka zverejní významné posúdenia a predpoklady, ktoré urobila pri rozhodovaní o tom, či:

- neovláda inú účtovnú jednotku, dokonca aj keď vlastní viac ako polovicu hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky,
- ovláda inú účtovnú jednotku, dokonca aj keď vlastní menej ako polovicu hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky,

⁶⁶ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 12

- je zástupcom alebo hlavným zodpovedným,
- nemá podstatný vplyv, dokonca aj keď vlastní 20 % alebo viac hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky,
- má podstatný vplyv, dokonca aj keď vlastní menej ako 20 % hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky.⁶⁷

Konsolidovanú účtovnú závierku nemusí v súlade s IFRS 10 predkladať investičná účtovná jednotka okrem výnimiek. Ak materská účtovná jednotka stanoví, že je investičnou účtovnou jednotkou v súlade s IFRS 10, zverejní podľa IFRS 12 informácie o významných posúdeniach a predpokladoch, na základe ktorých určila, že je investičnou účtovnou jednotkou.

Ak investičná účtovná jednotka nemá jednu alebo viac typických vlastností investičnej účtovnej jednotky podľa IFRS 10, zverejní dôvody svojho rozhodnutia, na základe ktorého určila, že napriek tomu investičnou účtovnou jednotkou je.

Ak sa účtovná jednotka stane investičnou účtovnou jednotkou alebo ňou prestane byť, musí túto skutočnosť aj dôvody zmeny podľa IFRS 12 zverejniť. Zverejní aj vplyv zmeny štatútu na účtovnú závierku za prezentované obdobie vrátane:

- celkovej reálnej hodnoty dcérskych účtovných jednotiek, ktoré prestávajú byť konsolidované, k dátumu zmeny štatútu,
- celkový zisk alebo stratu, ak existuje, vypočítanú v súlade s IFRS 10,
- položky vo výsledku hospodárenia, v ktorom je vykazovaná strata alebo zisk.⁶⁸

Investičná účtovná jednotka, ktorá podľa IFRS 10 musí uplatňovať výnimku z konsolidácie a namiesto toho účtovať svoju investíciu do dcérskej účtovnej jednotky v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia, uvedenú skutočnosť podľa IFRS 12 zverejní.

⁶⁷ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IFRS 12

⁶⁸ Tamže, IFRS 12

Ked' materská účtovná jednotka v súlade s IFRS 10 nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku a namiesto toho zostaví individuálnu účtovnú závierku, tak v nej podľa IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* zverejní:

- skutočnosť, že ide o individuálnu účtovnú závierku a že bola použitá výnimka z konsolidácie, názov a hlavné miesto výkonu podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, ktorej konsolidovaná účtovná závierka zostavená v súlade s IFRS je k dispozícii na verejné použitie spolu s adresou, kde ju možno získať,
- zoznam investícií do dcérskych podnikov, spoločných podnikov a pridružených podnikov, ktoré sú významné vrátane ich názvov, hlavného miesta výkonu ich podnikateľskej činnosti a pomer svojho vlastníckeho podielu držaného v daných podnikoch, do ktorých sa investuje,
- popis metódy použitej na účtovanie významných investícií do podnikov, spoločných a pridružených podnikov.⁶⁹

Ak investičná účtovná jednotka, ktorá je materskou účtovnou jednotkou, avšak inou, než je materská účtovná jednotka, ktorá nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 ale individuálnu účtovnú závierku podľa IAS 27, vypracúva individuálnu účtovnú závierku podľa IAS 27 ako svoju jedinú účtovnú závierku, z dôvodu, že je podľa IFRS 10 oslobodená z konsolidácie, tak túto skutočnosť musí podľa IFRS 12 zverejniť.

Ak materská účtovná jednotka alebo investor so spoluovládaním alebo podstatným vplyvom na účtovnú jednotku, do ktorej investuje, vypracuje v súlade s IAS 27 individuálnu účtovnú závierku, zverejnia v nej: skutočnosť, že daná účtovná závierka je individuálnou účtovnou závierkou a dôvod, prečo sa zostavuje, ak to nevyžadujú právne predpisy, zoznam významných investícií do dcérskych účtovných jednotiek, spoločných a pridružených podnikov a opis metódy použitej na účtovanie týchto investícií. Materská účtovná jednotka alebo investor taktiež identifikuje účtovnú závierku zostavenú v súlade s IFRS 10, IFRS 11 alebo IAS 28, na ktorú sa daná individuálna účtovná závierka vzťahuje.⁷⁰

⁶⁹ Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008 k 1.1.2014, IAS 27.

⁷⁰ Tamže, IAS 27

3.4 Komparácia vymedzenia povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej právnej úpravy

Kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku boli prevzaté zo siedmej smernice Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach, ktorá je v súčasnosti nahradená Smernicou EP a Rady 2013/34/EÚ a nie z IFRS v znení prijatom EÚ a teda tieto kritériá nie sú totožné s kritériami podľa IFRS. To znamená, že môžu nastať prípady kedy podľa zákona o účtovníctve nevzniká povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, zatiaľ čo podľa IFRS áno alebo naopak. Pre zisťovanie, či podľa zákona o účtovníctve vzniká alebo nevzniká povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, nie sú ustanovenia IFRS relevantné.

Pre porovnanie sme si zvolili nasledujúce kritériá:

- subjekt, ktorý je povinný zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku,
- kritérium pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a
- oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.

Tabuľka č. 1: Subjekt povinný zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej úpravy

Druh právnej normy		Kto má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku
Národná právna úprava	zákon o účtovníctve	➤ materská účtovná jednotka
Nadnárodná úprava	Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ	➤ materská účtovná jednotka
	IFRS 10	➤ materská účtovná jednotka

Zdroj: vlastné spracovanie.

Z tabuľky č. 1 môžeme usúdiť, že povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej aj nadnárodnej úpravy má materská účtovná jednotka.

Podľa zákona o účtovníctve a Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ **sú rozhodujúce práva**, ktoré má materská účtovná jednotka v inej účtovnej jednotke. O aké práva sa jedná zákon o účtovníctve a Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ presne určujú, ide o väčšinu hlasovacích práv, o právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu členov štatutárneho alebo dozorného orgánu dcérskej účtovnej jednotky a o právo ovládať dcérsku účtovnú jednotku. Ak má materská účtovná jednotka v dcérskej účtovnej jednotke niektoré z uvedených práv, tak musí povinne zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.

V prípade IFRS 10 je pre povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku **rozhodujúca kontrola**, t. j. či materská účtovná jednotka ovláda jednu alebo viacero dcérskych účtovných jednotiek. Investor musí vedieť určiť, či je materskou účtovnou jednotkou bez ohľadu na povahu svojho podielu podľa toho, či účtovnú jednotku, do ktorej investuje, ovláda.

Tabuľka č. 2: Kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej úpravy

Druh právnej normy		Kritérium pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku
Národná právna úprava	zákon o účtovníctve	➤ vymedzená právna forma ➤ práva (napr. hlasovacie právo, právo ovládať dcérsku účtovnú jednotku a pod.)
Nadnárodná úprava	Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ	➤ vymedzená právna forma – povinne pre členské štáty ➤ práva (napr. hlasovacie právo, právo ovládať dcérsku účtovnú jednotku a pod.) – povinne pre členské štáty ➤ jednotné vedenie materskej účtovnej jednotky a dcérskej účtovnej jednotky – voliteľne pre členské štáty ➤ jednotné riadenie, jednotné vedenie účtovných jednotiek, ktoré nemajú vzťah materská a dcérska účtovná jednotka – voliteľne pre členské štáty
	IFRS 10	➤ princíp ovládania, kontrola

Zdroj: vlastné spracovanie.

Na základe tabuľky č. 2 môžeme skonštatovať, že hlavným kritériom pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve je právna forma a existencia práv. Konsolidovanú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve zostavuje materská účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou, štátnym podnikom, družstvom alebo účtovnou jednotkou verejnej správy a ktorá má v inej účtovnej jednotke práva, napr. väčšinu hlasovacích práv, právo ju ovládať, právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu členov jej štatutárneho alebo dozorného orgánu a pod.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ má dve povinné kritériá, na základe ktorých členské štáty musia vyžadovať od materských účtovných jednotiek, aby zostavili konsolidovanú účtovnú závierku a to právnu formu a existenciu práv. Podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku majú účtovné jednotky, ktorými sú akciové spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným, verejné obchodné spoločnosti a komanditné spoločnosti a ktoré majú v inej účtovnej jednotke práva, napr. väčšinu hlasovacích práv, právo ju ovládať a pod.

Dve kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku sú v Smernici EP a Rady 2013/34/EÚ dobrovoľné a z tabuľky je zrejmé, že SR tieto kritériá neprevzala, pretože zákon o účtovníctve ich neobsahuje.

IFRS10 stanovuje ako kritérium pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku princíp ovládania. Vymedzuje, že investor ovláda účtovnú jednotku vtedy, ak spĺňa všetky tieto podmienky: má právomoci nad účtovnou jednotkou, do ktorej investuje, je angažovaný na variabilných výnosoch zo svojho podielu v účtovnej jednotke, do ktorej investuje alebo má na tieto výnosy právo a je schopný využiť svoje právomoci nad účtovnou jednotkou, do ktorej investuje, na ovplyvnenie výšky svojich výnosov.

Tabuľka č. 3: Oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa národnej a nadnárodnej úpravy

Druh právnej normy		Oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku
Národná právna úprava	Zákon o účtovníctve	➤ oslobodenie na základe veľkostných kritérií ➤ oslobodenie na medzistupni ➤ oslobodenie na základe nevýznamnosti dcérskej účtovnej jednotky
Nadnárodná úprava	Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ	➤ oslobodenie pre malé skupiny - povinne pre členské štáty ➤ oslobodenie pre stredne veľké skupiny – dobrovoľne pre členské štáty ➤ oslobodenie na medzistupni – jedno povinne pre členské štáty a dva dobrovoľne ➤ oslobodenie pre materskú účtovnú jednotku, ak ani jedna jej dcérska účtovná jednotka nemusí byť zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky metódou úplnej konsolidácie – povinne pre členské štáty ➤ oslobodenie na základe nevýznamnosti dcérskej účtovnej jednotky – povinne pre členské štáty
	IFRS	➤ oslobodenie na medzistupni ➤ oslobodenie na základe charakteru účtovnej jednotky (investičné účtovné jednotky)

Zdroj: vlastné spracovanie.

Z tabuľky č. 3 vyplýva, že oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku zákon o účtovníctve povoľuje pre materskú účtovnú jednotku na základe veľkostných kritérií, na základe oslobodenia na medzistupni alebo na základe nevýznamnosti dcérskej účtovnej jednotky.

Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ v súvislosti s oslobodením od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku rozlišuje 2 situácie :

- členské štáty musia oslobodiť od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku malé skupiny, ak ani jedna z prepojených účtovných jednotiek nie je subjektom verejného záujmu; materskú účtovnú jednotku na medzistupni, ak spĺňa všetky podmienky oslobodenia; materskú účtovnú jednotku, ak ani jedna z jej dcérskych účtovných jednotiek nemusí byť zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky metódou konsolidácie a materskú účtovnú jednotku, ak má iba nevýznamné dcérske účtovné jednotky;
- členské štáty môžu, no nemusia oslobodiť od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku stredne veľké skupiny; materskú účtovnú jednotku na medzistupni, ak jej materská účtovná jednotka podlieha právu niektorého členského štátu a spĺňa všetky podmienky oslobodenia, ale ide o iný prípad ako ten, pri ktorom sú členské štáty povinné ich oslobodiť a materskú účtovnú jednotku na medzistupni, ak jej materská účtovná jednotka nepodlieha právu niektorého členského štátu, napr. USA a spĺňa všetky podmienky oslobodenia.

Oslobodenie na medzistupni umožňuje aj IFRS 10. Na rozdiel od zákona o účtovníctve a Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ v IFRS 10 existuje oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku aj na základe charakteru podniku. Investičná účtovná jednotka nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, ak získa kontrolu nad inou účtovnou jednotkou a neuplatňuje IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, ale investíciu v dcérskej účtovnej jednotke ocení reálnou hodnotou prostredníctvom výsledku hospodárenia v súlade s IFRS 9 *Finančné nástroje*.

Z komparácie sme prišli k záveru, že:

- zákon o účtovníctve prevzal kritériá pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku zo siedmej smernice Rady 83/349/EHS, ktorú nahradila Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ a materské účtovné jednotky oslobodil od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku iba v prípadoch, keď Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ túto povinnosť SR prikazovala,

- Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ obsahuje ako pri povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, tak aj pri oslobodení od tejto povinnosti usmernenia, ktoré sú pre členské štáty povinné, ale aj také, ktoré sú dobrovoľné.

Napriek tomu, že povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku sa v SR riadi zákonom o účtovníctve a nie IFRS, je potrebné poznať ustanovenia IFRS o materských a dcérskych účtovných jednotkách. Konsolidovaná účtovná závierka sa v SR zostavuje výlučne podľa IFRS, dcérske účtovné jednotky sa do konsolidovanej účtovnej závierky zahrňujú tak, ako sú definované v IFRS, a nie v slovenskom zákone o účtovníctve. Môžu teda nastať dva prípady a to, že množina dcérskych účtovných jednotiek podľa IFRS je širšia než podľa zákona o účtovníctve, alebo naopak, množina dcérskych účtovných jednotiek podľa IFRS je užšia než podľa slovenského zákona o účtovníctve. Druhý prípad však môže nastať iba vo výnimočných prípadoch.⁷¹

⁷¹ FARKAŠ, R. 2013. *Konsolidovaná účtovná závierka v Slovenskej republike*. Bratislava: Iura Edition, 2013. s. 70 ISBN 978-80-8078-572-7.

ZÁVER

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku vzniká pri založení dcérskej účtovnej jednotky, pri kúpe všetkých podielov vlastného imania dcérskej účtovnej jednotky alebo pri podnikovej kombinácii, v ktorej získa materská účtovná jednotka časť vlastného imania, ktorá jej zabezpečí ovládanie dcérskej účtovnej jednotky.

Podľa zákona o účtovníctve konsolidovanú účtovnú závierku zostavuje materská účtovná jednotka. Materskou účtovnou jednotkou je podľa zákona o účtovníctve účtovná jednotka, ktorá má v inej účtovnej jednotke práva, napr. právo ju ovládať. Dcérska účtovná jednotka je účtovná jednotka, v ktorej má materská účtovná jednotka práva.

Konsolidovanú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve nemusí na základe oslobodenia na medzistupni zostaviť materská účtovná jednotka, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka podlieha právu niektorého členského štátu Európskej únie a spĺňa požiadavky, ktoré pre toto oslobodenie uvádza zákon o účtovníctve. Oslobodenie na medzistupni sa uplatní iba vtedy, ak dcérska účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky sú zahrňované do konsolidovanej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky, ktorá bola zostavená podľa právnych predpisov EÚ. Dcérska účtovná jednotka je povinná v poznámkach k svojej individuálnej účtovnej závierke uviesť, že bola od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodená. Oslobodenie na medzistupni neplatí pre materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu EHP.

Oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku má na základe veľkostných kritérií materská účtovná jednotka, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie na základe jej individuálnych účtovných závierok a individuálnych účtovných závierok všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek nespĺnila aspoň dve z troch podmienok, ktoré sa týkajú výšky majetku, čistého obratu a priemerného prepočítaného počtu zamestnancov. Na základe nevýznamnosti dcérskej účtovnej jednotky je od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa zákona o účtovníctve oslobodená materská účtovná jednotka, ak sa zostavením len individuálnej účtovnej závierky významne neovplyvní úsudok o jej finančnej situácii, nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia za konsolidovaný celok.

SR má ako členský štát EÚ povinnosť okrem národnej právnej úpravy uplatňovať aj právne záväzné akty EÚ, pre oblasť konsolidovanej účtovnej závierky je pre ňu záväzná Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ, ktorá nahradila siedmu smernicu Rady 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach. Materskú účtovnú jednotku definuje ako účtovnú jednotku, ktorá má rozhodujúci vplyv v jednej alebo viacerých dcérskych účtovných jednotkách a dcérsku účtovnú jednotku ako je účtovnú jednotku, v ktorej má materská účtovná jednotka rozhodujúci vplyv. Podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ konsolidovanú účtovnú závierku má povinnosť zostaviť každá materská účtovná jednotka, ak má práva, ktoré sú v nej opísané. Túto povinnosť môžu voliteľne členské štáty rozšíriť aj pre materskú účtovnú jednotku, ktorá je akcionárom alebo spoločníkom dcérskej účtovnej jednotky a má v nej práva stanovené podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ. SR túto možnosť využila. Voliteľne môže členský štát vyžadovať od účtovnej jednotky zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak je materskou účtovnou jednotkou a má právo vykonávať alebo skutočne vykonáva rozhodujúci vplyv v dcérskej účtovnej jednotke alebo je materskou účtovnou jednotkou a seba i dcérsku účtovnú jednotku riadi jednotne. Členské štáty môžu voliteľne vyžadovať od účtovných jednotiek, aby zostavili konsolidovanú účtovnú závierku aj v prípade, ak majú jednotné riadenie, jednotné vedenie účtovnej jednotky, medzi ktorými nie je vzťah materská a dcérska účtovná jednotka. SR ani jednu z týchto možností nevyužila.

Od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku sú podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ povinne oslobodené malé skupiny s tým, že žiadna z prepojených účtovných jednotiek nie je subjektom verejného záujmu. Dobrovoľne môžu členské štáty oslobodiť aj stredne veľké skupiny s výnimkou tých, v ktorých sa nachádza účtovná jednotka, ktorá je subjektom verejného záujmu. SR túto možnosť nevyužila. Povinné oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na medzistupni sa podľa Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ vzťahuje na materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka podlieha právu niektorého členského štátu EÚ a spĺňa požiadavky, ktoré pre toto oslobodenie uvádza Smernica EP a Rady 2013/34/EÚ. Povinné oslobodenie na medzistupni sa môže uplatniť iba vtedy, ak sú splnené všetky podmienky vymedzené v Smernici EP a Rady 2013/34/EÚ. Dobrovoľné oslobodenie na medzistupni môžu členské štáty na základe Smernice EP a Rady 2013/34/EÚ stanoviť pre akúkoľvek materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou, aj subjektom verejného záujmu, na ktorej materskú účtovnú jednotku sa vzťahuje právo členského štátu, ak sú splnené všetky podmienky vymedzené v Smernici

EP a Rady 2013/34/EÚ. Dobrovoľné oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na medzistupni môže členský štát uplatniť tiež pre akúkoľvek materskú účtovnú jednotku, na ktorú sa vzťahuje jeho vnútroštátne právo a ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou, vrátane subjektu verejného záujmu a na ktorú materskú účtovnú jednotku sa nevzťahuje právo členského štátu, ak sú splnené všetky podmienky vymedzené v Smernici EP a Rady 2013/34/EÚ. Povinne je z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodená aj každá materská účtovná jednotka, vrátane subjektu verejného záujmu, ak ani jedna z dcérskych účtovných jednotiek nemusí byť zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky metódou úplnej konsolidácie. Na základe nevýznamnosti je povinne oslobodená každá materská účtovná jednotka, vrátane subjektu verejného záujmu, ak má iba nevýznamné dcérske účtovné jednotky, a to samostatne aj spoločne.

Podľa IFRS 10 musí konsolidovanú účtovnú závierku zostaviť účtovná jednotka, ktorá je materskou účtovnou jednotkou. Materskú účtovnú jednotku IFRS 10 vymedzuje ako účtovnú jednotku, ktorá ovláda jednu alebo viacero účtovných jednotiek a dcérsku účtovnú jednotku ako účtovnú jednotku, ktorú ovláda iná účtovná jednotka. IFRS 10 venuje osobitnú pozornosť pojmu „ovládanie“. Investor musí určiť, či je materskou účtovnou jednotkou bez ohľadu na povahu svojho podielu podľa toho, či účtovnú jednotku, do ktorej investuje ovláda. Investor ovláda účtovnú jednotku, do ktorej investuje, vtedy a len vtedy, ak spĺňa všetky podmienky, ktoré stanovuje IFRS 10.

Materská účtovná jednotka nemusí podľa IFRS 10 zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak spĺňa všetky podmienky, ktoré sú v nich určené. Výnimku z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10 má investičná účtovná jednotka, ak získa kontrolu nad inou účtovnou jednotkou a neuplatňuje IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Typické vlastnosti investičnej jednotky sú, že má viac ako jednu investíciu, viac ako jedného investora, investorov, ktorí nie sú spriaznenými osobami účtovnej jednotky a vlastnícke podiely vo forme vlastného imania alebo podobných podielov. Výnimka z tejto povinnosti neplatí pre investičnú účtovnú jednotku, ktorá vlastní dcérsku účtovnú jednotku, ktorá poskytuje služby súvisiace s investičnými činnosťami investičnej účtovnej jednotke. Materská účtovná jednotka investičnej účtovnej jednotky konsoliduje všetky účtovné jednotky, ktoré ovláda, vrátane účtovných jednotiek ovládaných prostredníctvom dcérskej účtovnej jednotky investičnej účtovnej jednotky, ak samotná materská účtovná jednotka nie je investičnou účtovnou jednotkou.

Aby sme vedeli určiť, ktorej účtovnej jednotke vzniká povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, musíme správne identifikovať, kedy sa účtovná jednotka stáva materskou účtovnou jednotkou a za akých podmienok má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Rovnako musíme vedieť identifikovať dcérske účtovné jednotky, ktoré vlastní materská účtovná jednotka. Dôležité sú najmä jej práva alebo vplyv, ktoré v nich má a na základe ktorých jej príslušná legislatíva nariaďuje zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.

ZOZNAM BIBLIOGRAFICKÝCH ODKAZOV

Knižné publikácie /Monografie

- [1] CENIGOVÁ, A. 2004. *Individuálna účtovná závierka podnikateľov v sústave podvojného účtovníctva, praktická príručka*. Bratislava: Ceniga, 2004. 172 s. ISBN 80-969247-9-6
- [2] FARKAŠ, R. 2013. *Konsolidovaná účtovná závierka v Slovenskej republike*. Bratislava: Iura Edition, 2013. 308 s. ISBN 978-80-8078-572-7
- [3] FARKAŠ, R. 2013. *Účtovná závierka obchodných spoločností v Slovenskej republike*. Bratislava: Iura Edition, 2013. 246 s. ISBN 978-80-8078-558-1
- [4] HORNICKÁ, R. a kol. 2012. *Konsolidácia účtovnej závierky v príkladoch*. Bratislava: Iura Edition, 2012. 230 s. ISBN 978-80-8078-452-2
- [5] HVOŽDAROVÁ, J., SAPARA, J, UŽÍK, J, 2014. *Konsolidovaná účtovná závierka. Zostavenie a analýza*. Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 145. ISBN 978-80-225-3969-2.
- [6] HVOŽDAROVÁ, J. a kol. 2009. *Konsolidácia účtovnej závierky a jej analýza Praktikum*. Bratislava: Ekonóm. 175 s. ISBN 978-80-225-2804-7
- [7] KOČNER, M. 2013. *Medzinárodné účtovníctvo (medzinárodné účtovné štandardy)*. Turany: Tlačiareň P + M, 2013. 193 s. ISBN 378-80-87410-27-9
- [8] MAJTÁN, Š. a kol. 2009. *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava: Sprint dva. 320 s. ISBN 978-80-89393-07-7
- [9] SOUKUPOVÁ, B. a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava: Súva-ha, 2008. 300 s. ISBN 978-80-89265-08-4
- [10] VLACHYNSKÝ, K. a kol. 2009. *Podnikové financie*. Bratislava: Iura Edition. 524 s. ISBN 978-80-8078-258-0

Elektronické dokumenty

- [11] FARKAŠ, R. 2013. *Nová účtovná smernica Európskej únie* [online]. Slovakia: KPMG Slovensko, 2013. Dostupné na internete: http://www.kpmg.com/SK/sk/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/uctovna-smernica-EU_nova.pdf >
- [12] *Lehoty na zostavenie, predloženie, overenie, preskúmanie, schválenie, uloženie a zverejnenie účtovnej závierky a výročnej správy* [online]. Slovakia: KPMG Slovensko, 2013. Dostupné na internete: <http://www.kpmg.com/SK/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/AASnews-lehoty-na-zverejnenie-2014-SK.pdf>>

Národné právne normy a nadnárodná úprava

- [13] Konsolidované znenie Nariadenia komisie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy k 1.1.2014
- [14] Nariadenie (ES) č. 1606/2002 Európskeho parlamentu a Rady z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem
- [15] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 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 IV. smernica Rady 78/660/EHS a VII. smernica Rady 83/349/EHS
- [16] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov k 1.1.2015

