

## ÚPRAVA KONSOLIDÁCIE ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY V PREDPISOCH EURÓPSKEJ ÚNIE<sup>1</sup>

### EU legislation on consolidated financial statements

*Branislav Parajka, Zuzana Kubaščíková*

---

Základom harmonizácie účtovníctva v rámci EU sú podľa Štvrtej smernice Rady 78/660/EEC z 25. júla 1978 o účtovnej závierke niektorých typov spoločností v znení neskorších úprav, účtovné zásady, označované ako všeobecné princípy. Tie sú usporiadané systematicky a majú zásadný význam – tvoria ideový základ účtovných závierok. Štvrtá smernica sa pôvodne zameriava len na určité právne formy účtovných jednotiek, konkrétne na akciové spoločnosti a na spoločnosti s ručením obmedzeným. Neskoršími novelizáciami sa pôsobnosť smernice rozšírila aj na verejné obchodné spoločnosti a komanditné spoločnosti.

Významný vplyv na nadnárodnú úpravu konsolidácie účtovnej závierky predstavuje prijatie Siedmej smernice Rady EU 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovanej účtovnej závierke. Táto smernica vyžaduje, aby materská spoločnosť zostavovala účtovné výkazy nielen za seba, ale aj za celú skupinu t.j. aby zostavovala konsolidované účtovné výkazy a konsolidovanú výročnú správu, v ktorej sa zobrazí finančná situácia skupiny tak, akoby išlo o samostatnú právnu jednotku. Smernica ponecháva menšie právo voľby v národnej úprave účtovníctva, nakoľko sa týka nadnárodných spoločností. Zohľadňuje tu aj prípady, kedy sa oprávnenie na ovládanie spoločnosti uskutočňuje na základe hlasovacích práv a na základe zmluvy. Okrem povinnosti zostaviť takýto druh účtovnej závierky poskytuje Siedma smernica možnosť stanovenia veľkostných kritérií pre odpustenie tejto povinnosti ako aj podmienky oslobodenia na medzistupňoch skupiny. Vo všeobecnosti, táto smernica definuje organizačné právne formy vzťahov materských a dcérskych podnikov, definuje obsah konsolidovanej účtovnej závierky, hovorí o určovaní rozdielov z konsolidácie, o oceňovacích metódach a o spôsobe zabezpečovania konsolidovaných výkazov.

Proces prijatia Medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie IFRS si vyžiadala modernizáciu smerníc pre účtovníctvo. Bolo potrebné zabezpečiť aby IFRS neobsahovali zásadné konflikty so smernicami EÚ, pretože v praxi by nebolo možné dodržiavať smernice pre účtovníctvo a súčasne často sa meniace IFRS. Najvýznamnejšou udalosťou v modernizácii smerníc EÚ bolo vydanie Smernice 2003/51/ES Európskeho parlamentu a Rady z 18. júna 2003, ktorou sa upravujú Smernice 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC o ročných účtovných a konsolidovaných účtovných závierkach určitých foriem spoločností, bánk a ostatných finančných inštitúcií a poisťovní. Schválením tejto smernice sa vyriešila zásadná otázka, ktorou bola neporovnateľnosť účtovných informácií v účtovných závierkach zostavovaných podľa IFRS a účtovných závierkach zostavovaných v súlade so Štvrtou a Siedmou smernicou EÚ. Nariadenie Európskeho Parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o využívaní IFRS zavádza požiadavku, aby od roku 2005 všetky spoločnosti, s ktorých majetkovými cennými papiermi sa obchoduje na regulovanom trhu, zostavovali konsolidovanú účtovnú závierku v súlade s IFRS.

Vzhľadom na požiadavky, ktoré ustanovujú uvedené predpisy v praxi dochádzalo k situáciám, že podniky, ktoré nemali emitované cenné papiere, ale boli materským podnikom mali povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v súlade s IFRS, pričom

---

<sup>1</sup> Tento príspevok bol spracovaný v rámci riešenia výskumnej úlohy IG 2617121/10 „Globalizácia a harmonizácia účtovníctva v podmienkach hospodárskej krízy“

oslobodenie od tejto povinnosti je odlišne stanovené v príslušných smerniciach a v jednotlivých IFRS. Siedma smernica EÚ pozná viacero dôvodov pre oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku – jeden povinne musia a ostatné môžu voliteľne prevziať do svojho právneho poriadku jednotlivé členské štáty. Členské štáty oslobodia od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku každý materský podnik, ktorý sa spravuje ich právom, ktorý je tiež dcérskym podnikom, ak sa jeho vlastný materský podnik spravuje právom členského štátu, v týchto dvoch prípadoch:

- ak je materský podnik držiteľom všetkých akcií alebo podielov oslobodeného podniku. Akcie alebo podiely tohto podniku, ktoré držia členovia jeho správnych, riadiacich alebo dozorných orgánov na základe povinnosti stanovenej zákonom alebo stanovami, sa na tento účel nezohľadnia, alebo
- ak materský podnik vlastní 90 % alebo viac akcií oslobodeného podniku a zvyšní akcionári alebo spoločníci tohto podniku s oslobodením súhlasia. IAS 27 umožňuje oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na medzistupňoch skupiny, len ak boli splnené všetky uvedené podmienky.

Členský štát môže stanoviť oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku po splnení stanovených podmienok:

- ak je materský podnik finančnou holdingovou spoločnosťou podľa Štvrtej smernice EÚ,
- ak v rozhodujúci deň súvahy materského podniku podniky, ktoré majú byť konsolidované, na základe posledných ročných závierok spolu neprekročia limity dvoch z troch kritérií stanovených Štvrtou smernicou EÚ,
- materský podnik, ktorý sa spravuje ich právnymi predpismi a je tiež dcérskym podnikom, ktorého materský podnik sa spravuje právnymi predpismi členského štátu, ak akcionári alebo spoločníci, ktorí majú minimálny podiel upísaného základného imania tohto podniku, nevyžadovali zostavenie konsolidovaných účtovných závierok aspoň 6 mesiacov pred koncom účtovného roka.
- materský podnik, pokiaľ sa tento spravuje jeho právnymi predpismi, ak je zároveň dcérskym podnikom materského podniku, ktorý sa nespravuje právnymi predpismi členského štátu.

Uvedené ustanovenia sú v kontraste s možnosťou oslobodenia podľa IAS 27, pretože ten umožňuje oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na medzistupňoch skupiny, len ak boli splnené všetky uvedené podmienky. Materská spoločnosť nemusí prezentovať konsolidovanú účtovnú závierku, ak a iba ak:

- materská spoločnosť je sama úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej jednotky a jej iných vlastníkov, vrátane toho, že tí, ktorí inak nemajú právo hlasovať, boli informovaní o tom a nenamietajú, že materská spoločnosť neprezentuje konsolidovanú účtovnú závierku;
- dlhové alebo majetkové nástroje materskej spoločnosti nie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych);
- materská spoločnosť nepodala a ani nie je v procese podávania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely vydania akéhokoľvek druhu nástroja na verejnom trhu;

- rozhodná alebo akákoľvek ďalšia materská spoločnosť materskej spoločnosti zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ktorá je v súlade so štandardmi medzinárodnými finančného vykazovania.

Uvedené ustanovenia negatívne ovplyvňovali najmä malé a stredné podniky, ktorým by povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v súlade s IFRS znamenala vynaloženie dodatočných nákladov len z dôvodu, že sa stanú materským podnikom bez ohľadu na významnosť takejto transakcie. Na uvedenú skutočnosť reaguje Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/49/ES z 18. júna 2009, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS, pokiaľ ide o určité požiadavky na zverejnenie pre stredné spoločnosti a povinnosť zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku. Cieľom tejto smernice je zníženie administratívnej záťaže týkajúcej sa určitých požiadaviek na zverejnenie pre malé a stredné spoločnosti a povinnosti zostavovať konsolidované účtovné závierky pre určité spoločnosti v rámci EÚ, čo by nebolo možné uspokojivo dosiahnuť na úrovni samotných členských štátov. Smernica prináša nový, pre všetky členské štáty povinný dôvod na oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku: **materský podnik, ktorý sa riadi vnútroštátnym právom členského štátu a ktorý má len nevýznamné dcérske podniky, sa vzťahuje výnimka z povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku.** V prípade, ak sa podnik rozhodne nezostavovať konsolidovanú účtovnú závierku bude to mať priamy pozitívny vplyv na jeho hospodárenie, pretože mu nevzniknú náklady na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky. Výška úspor je závislá na konkrétnej situácii v danom podniku.

## Abstrakt

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a oslobodenie od tejto povinnosti je v jednotlivých predpisoch platných v EÚ stanovená rozdielne. Cieľom prijatia smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/49/ES z 18. júna 2009 je umožniť oslobodenie od zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky na základe významnosti.

**Kľúčové slová:** konsolidovaná účtovná závierka, IFRS

## Summary

Obligation to prepare consolidated financial statements and exempt from this obligation is stated differently in various EU legislation. The aim of Directive 2009/49/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2009 is to exempt from the obligation to prepare consolidated financial statements based on material principle.

**Key words:** consolidated financial statements, IFRS

**JEL klasifikácia:** M40, M41

## Použitá literatúra

- [1] Štvrtá smernica Rady 78/660/EEC z 25. júla 1978 o účtovnej závierke niektorých typov spoločností v znení neskorších úprav
- [2] Siedma smernica Rady 83/349/EEC z 13. júna 1983 o konsolidovanej účtovnej závierke, v znení neskorších úprav
- [3] Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/49/ES z 18. júna 2009

- [4] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem.
- [5] Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (IFRS) vydané do 1. januára 2009: Bratislava : Súvaha, s.r.o., 2009. ISBN 978-80-89265-12-1

## **Kontakt**

Branislav Parajka, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 757, [branislav.parajka@euba.sk](mailto:branislav.parajka@euba.sk)

Zuzana Kubaščíková, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 764, [kubascikova.zuzana@gmail.com](mailto:kubascikova.zuzana@gmail.com)