

Determination of the obligation to prepare consolidated financial statements in the Slovak Republic

Martina Podmanická¹

¹The University of Economics in Bratislava
The Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: martina.podmanicka@euba.sk

Abstract: *The paper presents and analyses the obligation to prepare consolidated financial statements in the Slovak Republic. Criteria for the preparation of consolidated financial statements are defined in the Act on Accounting based on the Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on the annual accounts, consolidated accounts and related reports of certain types of undertakings. Consolidated financial statements are the financial statements of a group presented as those of a single undertaking. The parent undertaking has the obligation to prepare consolidated financial statements. The legal form of the parent undertaking and the fact that the parent undertaking has a control over another undertaking are important for determining who should be the parent undertaking. Correct calculation of voting rights is necessary to assess the control in another undertaking. In certain circumstances, a parent undertaking may be exempted from the obligation to prepare consolidated financial statements. Since 2005 all consolidated financial statements are prepared according to IFRS as adopted by the European Union.*

Keywords: *consolidated financial statements, control, parent undertaking, subsidiary undertaking, group*

JEL codes: M40, M41

1 Súčasný stav - úvod do problematiky / Introduction

Súčasný stav skúmanej problematiky, stanovenia povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v Slovenskej republike, je výsledkom dlhodobého a neustáleho vývoja účtovnej legislatívy v príslušnej oblasti, ktorá je v rozhodujúcej miere ovplyvňovaná legislatívou Európskej únie (ďalej len „EÚ“). Slovenská republika ako členský štát EÚ musela okrem iných smerníc do svojej účtovnej legislatívy prevziať Siedmu smernicu Rady ES č. 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach v znení neskorších úprav (ďalej len „Siedma smernica“). S účinnosťou od 1. 1. 2005 až do 31. 12. 2015 bola Siedma smernica východiskom pre právnu úpravu v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky v Slovenskej republike. Od 1. 1. 2016 právnu úpravu v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky ovplyvnilo prijatie Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (ďalej len „smernica o účtovných závierkach“). Smernica o ročných účtovných závierkach bola prijatá 26. júna 2013 a členské štáty EÚ ju museli transponovať do svojich národných právnych predpisov do 20. júla 2015. Ustanovenia smernice o účtovných závierkach tak boli do slovenskej právnej úpravy prevzaté viacerými novelami zákonov (napr. zákona o účtovníctve, zákona o dani z príjmov), pričom pre oblasť konsolidovanej účtovnej závierky mala najväčší význam novela zákona o účtovníctve č. 130/2015 Z. z., ktorá s účinnosťou od 1. 1. 2016 ovplyvňuje právnu úpravu týkajúcu sa konsolidovanej účtovnej závierky v Slovenskej republike (Hornická, 2015).

Cieľom predkladaného príspevku je prezentovať stanovenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v Slovenskej republike podľa v súčasnosti platnej právnej úpravy konsolidovanej účtovnej závierky, ktorou je zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“).

Príspevok sa venuje problematike, ako účtovná jednotka správne vyhodnotí, či má alebo nemá povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku. Význam tejto problematiky

spočíva jednak v tom, že ak účtovnej jednotke vznikne povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, je nevyhnutné si pre jej zostavenie včas zabezpečiť podklady (to je možné len pri správnom vymedzení skupiny účtovných jednotiek a správnej identifikácii vzťahov v rámci danej skupiny) a jednak v tom, že nesprávne vyhodnotenie tejto povinnosti je z pohľadu zákona o účtovníctve posúdené ako dopustenie sa správneho deliktu nezostavenia účtovnej závierky za skupinu účtovných jednotiek a sankcionované pokutou, ktorú uloží daňový úrad až do výšky 3 000 000 eur.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku je v slovenských predpisoch stanovená výlučne zákonom o účtovníctve, preto sme pri písaní príspevku analyzovali najmä ustanovenia zákona o účtovníctve venované konsolidovanej účtovnej závierke (§ 22, § 22a a § 22b zákona o účtovníctve). Analyzovali sme však aj ustanovenia smernice o účtovných závierkach, ktorá bola predlohou pri kreovaní slovenskej právnej úpravy do tej miery, že jej ustanovenia musela Slovenská republika transponovať do svojich právnych predpisov. Podobne ako Siedma smernica aj smernica o účtovných závierkach má výrazne kompromisný charakter, i keď so zníženým počtom alternatív, pričom prevzaté boli tie ustanovenia, ktoré mali členské štáty povinnosť prevziať a z tých, ktoré členské štáty môžu, ale nemusia prevziať, boli prevzaté len niektoré. Inšpiráciou pre zostavenie príspevku nám boli i knižné publikácie a príspevky v odborných časopisoch uvádzané v časti Literárne zdroje a iné odkazy.

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

3. 1 Vymedzenie materskej účtovnej jednotky, dcérskej účtovnej jednotky a rozhodujúceho vplyvu

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka zostavená za skupinu účtovných jednotiek (ďalej aj „konsolidovaný celok“), bez ohľadu na ich sídlo. Do skupiny účtovných jednotiek patrí materská účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky. Do konsolidovanej účtovnej závierky sú okrem dcérskych účtovných jednotiek zahrňované aj pridružené a spoločné podniky; toto je dôležité pre správne stanovenie metodiky, akou sa jednotlivé účtovné jednotky do konsolidovanej účtovnej závierky zahrňajú, ale nie pre samotné stanovenie povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, tu je určujúca existencia vzťahu materská účtovná jednotka a dcérska účtovná jednotka.

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku nemá každá účtovná jednotka, ale iba **materská účtovná jednotka** a aj to nie vždy. Ak však materskej účtovnej jednotke vznikne podľa zákona o účtovníctve povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, zostaví ju výlučne podľa IFRS v znení prijatom EÚ. Platí totiž Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem, podľa ktorého všetky spoločnosti, s ktorých cennými papiermi sa obchoduje na regulovaných trhoch EÚ, musia zostavovať od 1. januára 2005 konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS, ktoré prevzala EÚ. Podľa citovaného nariadenia mohli členské štáty EÚ rozšíriť uplatňovanie IFRS v znení prijatom EÚ aj na konsolidované účtovné závierky ostatných spoločností, čo Slovenská republika aj využila, čím sa počnúc rokom 2005 konsolidované účtovné závierky všetkých účtovných jednotiek zostavujú podľa IFRS v znení prijatom EÚ (Farkaš, 2014).

Podľa zákona o účtovníctve pre určenie toho, ktorá účtovná jednotka môže byť materskou účtovnou jednotkou sú určujúce dve skutočnosti, jednak právna forma (materskou účtovnou jednotkou sa rozumie účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou, štátnym podnikom, družstvom alebo účtovnou jednotkou verejnej správy) a jednak skutočnosť, že materská účtovná jednotka má rozhodujúci vplyv v inej účtovnej jednotke opäť požadovanej právnej formy (v inej účtovnej jednotke, ktorá je obchodnou spoločnosťou).

Materská účtovná jednotka má podľa zákona o účtovníctve **rozhodujúci vplyv** v inej účtovnej jednotke vtedy, ak spĺňa aspoň jedno z nasledujúcich práv, pričom sa nevyžaduje, aby toto právo bolo aj reálne vykonávané, dôležitá je len jeho samotná existencia:

- a) má väčšinu hlasovacích práv v účtovnej jednotke *alebo*
- b) má právo vymenúvať alebo odvolávať väčšinu členov štatutárneho orgánu alebo dozorného orgánu účtovnej jednotky a súčasne je jej spoločníkom alebo jej akcionárom, *alebo*
- c) má právo vykonávať rozhodujúci vplyv v inej účtovnej jednotke, ktorej je spoločníkom alebo akcionárom na základe dohody uzavretej s touto účtovnou jednotkou alebo na základe spoločenskej zmluvy alebo stanov tejto účtovnej jednotky, ak to umožňuje právo štátu, ktorým sa riadi táto účtovná jednotka, *alebo*
- d) je spoločníkom alebo akcionárom účtovnej jednotky a väčšina členov štatutárneho alebo dozorného orgánu účtovnej jednotky vykonávajúcej svoju funkciu v priebehu účtovného obdobia a v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období a až do zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky bola vymenovaná výlučne prostredníctvom výkonu hlasovacích práv spoločníka alebo akcionára, ktorý je materskou účtovnou jednotkou (toto kritérium sa neuplatní v prípade, že jestvuje iná, tretia strana disponujúca právami podľa písmen a) až c)), *alebo*
- e) je spoločníkom alebo akcionárom a na základe dohody s inými jej spoločníkmi alebo akcionármi má väčšinu hlasovacích práv.

Účtovnú jednotku, v ktorej má materská účtovná jednotka rozhodujúci vplyv nazývame **dcérskou účtovnou jednotkou**. Rozhodujúci vplyv v dcérskej účtovnej jednotke môže materská účtovná jednotka získať buď priamo (vlastníctvom podielu na základnom imaní inej účtovnej jednotky, ale i zmluvne, v stanovách, či na základe dohody) alebo nepriamo prostredníctvom svojich dcérskejších účtovných jednotiek.

Pre preukázanie existencie rozhodujúceho vplyvu v dcérskej účtovnej jednotke nie je dôležitá veľkosť podielu na základnom imaní dcérskej účtovnej jednotky, ale výška hlasovacích práv. Pri výpočte hlasovacích práv sa práva materskej účtovnej jednotky upravujú nasledovne:

- a) pripočítavajú sa práva inej jej dcérskej účtovnej jednotky,
- b) pripočítavajú sa práva fyzickej alebo právnickej osoby, ktorá síce koná vo vlastnom mene, ale na účet materskej účtovnej jednotky alebo inej jej dcérskej účtovnej jednotky a
- c) odpočítavajú sa tie hlasovacie práva, ktoré súvisia s akciami alebo podielmi, ktoré sú držané na účet inej účtovnej jednotky ako je materská účtovná jednotka alebo dcérska účtovná jednotka,
- d) odpočítavajú sa tie hlasovacie práva, ktoré súvisia s akciami alebo podielmi, ktoré sú držané ako zábezpeka, ak sa tieto hlasovacie práva vykonávajú podľa pokynov účtovnej jednotky, ktorá zábezpeku poskytla alebo ktoré sú držané v súvislosti s poskytovaním pôžičiek v rámci podnikateľskej činnosti, a to za predpokladu, že hlasovacie práva sa uplatňujú v záujme osoby, ktorá zábezpeku poskytla.

Pri výpočte hlasovacích práv sa od celkového počtu hlasovacích práv spoločníkov alebo akcionárov dcérskej účtovnej jednotky odpočítajú tie, ktoré súvisia s akciami alebo podielmi, ktoré sú držané touto dcérskou účtovnou jednotkou, niektorou z jej dcérskejších účtovných jednotiek alebo osobou konajúcou vo vlastnom mene, ale na účet týchto účtovných jednotiek.

3. 2 Oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku

Vyššie sme už naznačili, že povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku nemusí materskej účtovnej jednotke vzniknúť vždy, zákon o účtovníctve totiž pripúšťa za určitých okolností oslobodenie od tejto povinnosti.

A) Oslobodenie na medzistupni skupiny

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku ani konsolidovanú výročnú správu sa nevzťahuje na materskú účtovnú jednotku, ktorá je zároveň dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka podlieha právu niektorého členského štátu, ak jej materská účtovná jednotka 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).

Oslobodenie možno uplatniť len za presne stanovených podmienok, ktoré musia byť splnené súčasne, a to len ak

a) dcérska účtovná jednotka a všetky jej dcérske účtovné jednotky sú zahrňované do konsolidovanej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky zostavenej podľa právnych predpisov EÚ,

b) konsolidovanú účtovnú závierku materskej účtovnej jednotky a súlad konsolidovanej výročnej správy materskej účtovnej jednotky s účtovnou závierkou overuje audítor podľa právnych predpisov EÚ,

c) konsolidovaná účtovná závierka, konsolidovaná výročná správa materskej účtovnej jednotky a správa audítora sa zverejňujú podľa právne záväzných aktov EÚ,

d) dcérska účtovná jednotka uvádza v poznámkach k individuálnej účtovnej závierke názov a sídlo materskej účtovnej jednotky zostavujúcej konsolidovanú účtovnú závierku a poukáže na to, že bola od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodená.

Oslobodenie sa nevzťahuje na materskú účtovnú jednotku, ktorá emitovala cenné papiere a tieto boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu členského štátu alebo štátu Európskeho hospodárskeho priestoru. Takáto účtovná jednotka je v súlade so zákonom o účtovníctve považovaná za subjekt verejného záujmu.

B) Oslobodenie na základe nesplnenia veľkostných kritérií

Materská účtovná jednotka nemá povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje konsolidovaná účtovná závierka **nie sú splnené aspoň dve z troch veľkostných kritérií**, pričom zákon o účtovníctve v súlade s požiadavkami smernice o účtovných závierkach umožňuje pri posudzovaní možnosti oslobodenia výber z dvoch alternatív stanovenia veľkostných kritérií:

- na základe nekonsolidovaných údajov z individuálnej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky a individuálnych účtovných závierok všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek (celková suma majetku materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je väčšia ako 24 000 000 eur, pričom sumou majetku sa na tento účel rozumie netto ocenenie majetku zistené zo súvah; čistý obrat materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je vyšší ako 48 000 000 eur; priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek presiahol 250 zamestnancov);

- po zohľadnení konsolidačných postupov (celková suma majetku materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je väčšia ako 20 000 000 eur, pričom sumou majetku sa na tento účel rozumie netto ocenenie majetku zistené zo súvah; čistý obrat materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek je vyšší ako 40 000 000 eur; priemerný prepočítaný počet zamestnancov materskej účtovnej jednotky a všetkých jej dcérskych účtovných jednotiek presiahol 250 zamestnancov). Podľa nášho názoru pri tejto alternatíve vyvstáva otázka, či pri posudzovaní veľkostných kritérií zisťovaných na základe konsolidovaných údajov sa má vychádzať z metodiky IFRS,

nakoľko konsolidovaná účtovná závierka sa v SR zostavuje výlučne podľa IFRS v znení prijatom EÚ alebo sa pri konsolidačných úpravách vychádza z účtovných závierok zostavených podľa slovenskej účtovnej legislatívy (v prospech tohto riešenia vyznieva ustanovenie § 22 ods. 10 písmeno b) bod 1., ktorý stanovuje, že „sumou majetku sa na tento účel rozumie suma majetku zistená zo súvah v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3“).

Ak materská účtovná jednotka alebo ak niektorá jej dcérska účtovná jednotka je **subjektom verejného záujmu** oslobodenie na základe nesplnenia veľkostných kritérií sa na ňu nevzťahuje.

Materská účtovná jednotka prestane uplatňovať oslobodenie od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na základe nesplnenia veľkostných kritérií od nasledujúceho účtovného obdobia, ak dve po sebe idúce účtovné obdobia prekročila aspoň dve zo stanovených veľkostných kritérií.

C) Oslobodenie z dôvodu nevýznamnosti

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku a konsolidovanú výročnú správu nemá materská účtovná jednotka, ak zostavením len individuálnej účtovnej závierky materskej účtovnej jednotky **sa významne neovplyvní** úsudok o finančnej situácii, nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia za konsolidovaný celok. Uvedené oslobodenie platí dokonca aj v prípadoch, ak materská účtovná jednotka je subjektom verejného záujmu – v predchádzajúcich dvoch prípadoch oslobodenia skutočnosť, že materská účtovná jednotka je subjektom verejného záujmu negovala možnosť oslobodenia od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku aj v prípadoch splnenia všetkých ostatných podmienok.

D) Oslobodenie v prípade, že materská účtovná jednotka má len dcérske účtovné jednotky spĺňajúce vymedzené podmienky

Materská účtovná jednotka nemá povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak ku dňu, ku ktorému by sa zostavovala konsolidovaná účtovná závierka, má **len dcérske účtovné jednotky, ktoré spĺňajú aspoň jednu z týchto podmienok:**

a) existujú dlhodobé prekážky, ktoré závažným spôsobom bránia materskej účtovnej jednotke vo výkone jej práv vo vzťahu k majetku dcérskej účtovnej jednotky alebo práv v riadení dcérskej účtovnej jednotky, alebo

b) údaje nevyhnutné na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky možno získať len za cenu neprimerane vysokých nákladov alebo s nadmerným omeškaním, alebo

c) podiel v dcérskej účtovnej jednotke drží materská účtovná jednotka len na účel jeho predaja.

Pri posudzovaní možnosti oslobodenia od zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky z dôvodu nesplnenia veľkostných kritérií materská účtovná jednotka z posúdenia vylúči tie dcérske účtovné jednotky, ktoré spĺňajú vyššie uvedené podmienky.

Záver / Conclusions

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku má materská účtovná jednotka. Pri posudzovaní toho, či účtovná jednotka je materskou účtovnou jednotkou sa vychádza z ustanovení zákona o účtovníctve. Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka zostavená za skupinu účtovných jednotiek bez ohľadu na ich sídlo. Pre určenie toho, ktorá účtovná jednotka môže byť materskou účtovnou jednotkou je určujúca právna forma materskej účtovnej jednotky a skutočnosť, že materská účtovná jednotka má rozhodujúci vplyv v inej účtovnej jednotke - obchodnej spoločnosti. Pre posúdenie rozhodujúceho vplyvu v inej účtovnej jednotke je nevyhnutný správny výpočet hlasovacích práv. Za určitých okolností môže byť materská účtovná jednotka od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku oslobodená. Zákon o účtovníctve upravuje tieto typy oslobodení od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku: oslobodenie na medzistupni skupiny, oslobodenie z dôvodu neprekročenia veľkostných kritérií, oslobodenie

z dôvodu nevýznamnosti a oslobodenie v prípade, že materská účtovná jednotka má len dcérske účtovné jednotky spĺňajúce vymedzené podmienky. Ak materskej účtovnej jednotke vznikne podľa zákona o účtovníctve povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, zostaví ju podľa IFRS v znení prijatom EÚ.

Literárne zdroje a iné odkazy / References

Farkaš, R. (2014). Nová účtovná smernica Európskej únie, prvé vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer.

Hornická, R. (2015). Zmeny v oblasti konsolidovanej účtovnej závierky od 1. 1. 2016. *Účtovníctvo, Audítorstvo, Daňovníctvo*, č. 12/2015, s. 9-19.

Hvoždarová, J., Sapara, J., Užík, J. (2014). Konsolidovaná účtovná závierka: Zostavenie a analýza, druhé prepracované a doplnené vydanie. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM.

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Siedma smernica Rady ES č. 83/349/EHS z 13. júna 1983 o konsolidovaných účtovných závierkach v znení neskorších úprav.

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 v znení neskorších úprav.