

Particular features of the consolidated annual report

Kornélia Lovciová¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: lovciova@gmail.com

Abstract: *The natural development of the market economy began to dominate the goal of the enterprise to go beyond the borders of its own country and to engage in international business activities. The information users themselves have begun to demand a source of information that would enable them to manage groupings of enterprises that are related by shares on a consolidated basis. One of the sources of consolidated information is the consolidated annual report. In order to facilitate the assessment of the situation of the undertakings included in the consolidation as a whole, the consolidated annual report must report information having regard for the particular features of the consolidated annual report as compared to the individual annual report. This paper deals with the particular features that are specific to the consolidated annual report.*

Keywords: *consolidated annual report, consolidated financial statement, consolidated basis, particular features*

JEL codes: M40, M41

1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Po ukončení prác na zostavení individuálnej účtovnej závierky začína proces zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky ako súčasť konsolidovanej výročnej správy. Základným cieľom konsolidovanej výročnej správy je poskytnúť informácie o konsolidovanom celku ako o jednej ekonomickej jednotke, aby sa zabezpečilo lepšie riadenie konsolidovaného celku, jeho majetku a záväzkov, nákladov a výnosov. Konsolidovaná účtovná závierka ako súčasť konsolidovanej výročnej správy vznikla ako nástroj praktického rozhodovania pri riadení kapitálovo prepojených podnikov. (Hvoždárová et al., 2014)

Rovnako ako výročná správa, tak aj konsolidovaná výročná správa poskytuje možnosti ako prezentovať výsledky podniku nielen smerom k interným používateľom informácií, ale aj smerom k externým používateľom. Z toho vyplýva, že predstavuje významný zdroj informácií slúžiaci na komunikáciu s okolím. Záujem o poznanie majetkovej a finančnej situácie skupiny ako celku je evidentný, a to nielen zo strany vlastníkov materského podniku skupiny, ale aj mnohých externých subjektov, bánk, inštitúcií kapitálového trhu a obchodných partnerov niektorého z podnikov skupiny. Ako zdroj informácií pre týchto používateľov už nie sú postačujúce informácie z individuálnej výročnej správy jednotlivých podnikov skupiny, ale informácie z konsolidovanej výročnej správy.

Vzhľadom na tieto skutočnosti je nevyhnutné, aby konsolidovaná výročná správa prezentovala popri iných informáciách aj informácie opisujúce v podmienkach konsolidovaného celku konkrétne používané východiská, zásady, metódy, postupy a pravidlá, prijaté konsolidovaným celkom, a ktoré sa zároveň stávajú dôležitými pre manažment konsolidovaného celku z hľadiska prijatia adekvátneho rozhodnutia.

2 Metodológia a zdrojové údaje

Cieľom príspevku je zaoberať sa osobitosťami, ktoré sú špecifické pre obsahovú náplň konsolidovanej výročnej správy.

Pri spracovaní získaných poznatkov a informácií bolo potrebné aplikovať viaceré metódy vedeckého skúmania. Východiskovým bodom skúmania bola analýza nadnárodnej a národnej právnej úpravy obsahovej náplne konsolidovanej výročnej správy. Vyselektované významné poznatky v oblasti konsolidovanej výročnej správy sme

spracovali s použitím dedukcie a vymedzili sme hlavné špecifické požiadavky charakteristické pre obsahovú náplň konsolidovanej výročnej správy. Prostredníctvom syntézy bolo možné identifikovať osobitosti špecifické pre konsolidovanú výročnú správu.

3 Výsledky a diskusia

Dňa 6. mája 2015 Národná rada Slovenskej republiky schválila zákon č. 130/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (zákon o účtovníctve). Zmeny v zákone o účtovníctve vyplývajú z transpozície:

- 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/EÚ a zrušujú sa smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (smernica 2013/34/EÚ) a
- Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/95/EÚ, ktorou sa mení smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o zverejňovanie nefinančných informácií a informácií týkajúcich sa rozmanitosti niektorými veľkými podnikmi a skupinami (smernica 2014/95/EÚ).

Prijatie smerníc do národnej právnej úpravy účtovníctva zabezpečuje harmonizáciu v rámci európskeho priestoru aj v tejto oblasti, teda v oblasti konsolidovanej výročnej správy. (Pakšiová, 2014) Niektoré zmeny v ustanoveniach v súvislosti s obsahovou náplňou konsolidovanej výročnej správy nadobudli účinnosť 1. januára 2016 a niektoré až 1. januára 2017.

Materský podnik, ktorý má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, vyhotovuje konsolidovanú výročnú správu. Obsah výročnej správy ustanovuje zákon o účtovníctve, ale obsah konsolidovanej výročnej správy priamo nekonkretizuje, iba všeobecne ustanovuje aké informácie má výročná správa obsahovať. Predovšetkým ide o informácie uvedené v tabuľke č. 1.

Tabuľka 1 Informácie zverejnené vo výročnej správe

Informácie zverejnené vo výročnej správe sa týkajú najmä:	
1.	vývoja účtovnej jednotky. O stave, v ktorom sa nachádza, o významných rizikách a neistotách, ktorým je účtovná jednotka vystavená (informácia sa poskytuje vo forme vyváženej a obsiahlej analýzy stavu a prognózy vývoja a obsahuje dôležité finančné a nefinančné ukazovatele vrátane informácie o vplyve činnosti účtovnej jednotky na životné prostredie a na zamestnanosť, s poukázaním na príslušné údaje uvedené v účtovnej závierke),
2.	udalostí osobitného významu, ktoré nastali po skončení účtovného obdobia, za ktoré sa vyhotovuje výročná správa,
3.	predpokladaného budúceho vývoja činnosti podniku,
4.	nákladov na činnosť v oblasti výskumu a vývoja,
5.	nadobúdania vlastných akcií, dočasných listov, obchodných podielov a akcií, dočasných listov a obchodných podielov materského podniku,
6.	návrhu na rozdelenie zisku alebo vyrovnanie straty,
7.	údajov požadovaných podľa osobitných predpisov,
8.	toho, či podnik má organizačnú zložku v zahraničí.

Zdroj: spracované podľa zákona o účtovníctve

Súčasná potreba porovnateľnosti a transparentnosti informácií poskytovaných prostredníctvom účtovníctva vyžaduje poznanie všeobecne uznávaných princípov a zásad medzinárodného účtovníctva, ktorý predstavujú celosvetovo rešpektované medzinárodné štandardy finančného vykazovania (International Financial Reporting Standards – IFRS). IFRS predstavujú pravidlá určené najmä pre výkazníctvo a obsahujú všeobecné požiadavky kladené na informácie prezentované v účtovných závierkach. Začlenenie štandardov IFRS do právnej úpravy účtovníctva Európskej únie a zároveň do právnej úpravy účtovníctva SR, t. j. do zákona o účtovníctve, sa uskutočnilo na základe Nariadenia Európskeho

parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem. To znamená, že účtovné jednotky postupujú podľa súboru platných IAS/IFRS a súvisiacich interpretácií SIC/IFRIC. IFRS však neobsahuje požiadavky na obsah a štruktúru výročnej správy a ani konsolidovanej výročnej správy. Účtovné jednotky sa naďalej riadia pri zostavovaní a zverejňovaní informácií v konsolidovanej výročnej správe podľa zákona o účtovníctve. Napriek tomu, že spomínané IFRS neobsahuje presné požiadavky na obsah a štruktúru výročnej správy a tiež konsolidovanej výročnej správy, sa vyjadruje k niektorým požiadavkám jej obsahovej náplni nepriamo, prostredníctvom jednotlivých:

- Medzinárodných účtovných štandardov – IAS,
- Medzinárodných štandardov finančného vykazovania – IFRS,
- interpretáciami stáleho interpretačného výrobu – SIC a
- interpretáciami medzinárodného finančného vykazovania – IFRIC.

V prípade konsolidovanej výročnej správy je potrebné vykazovať informácie so zreteľom na zásadné úpravy vyplývajúce z osobitných parametrov konsolidovanej výročnej správy v porovnaní s individuálnou výročnou správou tak, aby sa uľahčilo posúdenie situácie podnikov zahrnutých do konsolidácie ako celku (smernica 2013/34/EÚ). Za informácie s osobitnými parametrami, ktorými sa vyznačuje konsolidovaná výročná správa možno považovať najmä:

1. Identifikácia skupiny

V konsolidovanej výročnej správe je potrebná identifikácia skupiny, ktorej súčasťou je podnik. Konsolidovaná výročná správa poukazuje kto, čo a z akého dôvodu vykonáva v konsolidovanom celku. Umožňuje používateľom informácií orientovať sa v činnosti konsolidovaného celku.

2. Vymedzenie činností konsolidovaného celku

Skupina v konsolidovanej výročnej správe by mala opísať podnikateľské činnosti, v ktorých dosahuje kľúčové úspechy a výsledky. Činnosti jednotlivých dcérskych podnikov môžu byť odlišné od podnikateľských činností ostatných podnikov skupiny. Vykazovať výsledky činností je možné aj podľa segmentov, ktorým sa konsolidovaný celok venuje. Segmentácia činností podľa druhu, trhu a iných atribútov umožňuje plánovanie rôznych stratégií konsolidovaného celku. Segmentácia umožňuje zamerať sa len na tie strategicky najvýhodnejšie segmenty z pohľadu konsolidovaného celku, pretože z pohľadu jednotlivých podnikov môžu byť výhodné úplne iné segmenty a výsledky z kľúčových činností poskytujú informácie len za konkrétny podnik.

3. Zásady a metódy konsolidácie

Podmienky stanovenia materského a dcérskeho podniku, spoločného alebo pridruženého podniku sa odlišujú od intenzity vzťahov medzi podnikom povinným zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, a teda aj konsolidovanú výročnú správu a podnikom zahrnutým do konsolidovaného celku. Mal by byť vymedzený vzťah medzi materským a dcérskym podnikom, či ide o rozhodujúci alebo podstatný vplyv. Ovládanie vyplýva najčastejšie z väčšiny hlasovacích práv materského podniku v dcérskom podniku. Ovládaniu majetkovej účasti môže zabrániť existencia prioritných akcií, súdne rozhodnutia.

4. Informácie o podnikoch zahrnutých do konsolidovaného celku

Konsolidovaná výročná správa na rozdiel od individuálnej výročnej správy by mala obsahovať informáciu z dôvodu uľahčenia posúdenia situácie podnikov zahrnutých do konsolidovaného celku aj údaje o nadobudnutých vlastných akciách, ich počet a menovitú hodnotu, alebo v prípade, že menovitú hodnotu nemajú, vypočítanú menovitú hodnotu všetkých akcií materského podniku, ktoré drží tento materský podnik, jeho dcérske podniky alebo osoby konajúce vo vlastnom mene, ale na účet ktoréhokoľvek z týchto podnikov. Zároveň by mala uviesť informáciu o systémoch vnútornej kontroly a riadenia rizík, ich hlavné prvky systémov vnútornej kontroly a riadenia rizík podnikov zahrnutých do konsolidácie ako celku.

5. Oceňovanie majetkových podielov

Pravidlá pre oceňovanie majetkových podielov môže skupina uviesť nie len v poznámkach konsolidovanej účtovnej závierky, ale aj v konsolidovanej výročnej správe. Metódy oceňovania majetkových podielov sú zhrnuté v tabuľke č. 2.

Tabuľka 2 Metódy oceňovania majetkových podielov

Typ podniku	Metódy oceňovania
Dcérsky podnik	Metóda obstarania - IAS 27/IFRS 3
Pridružený podnik	Metóda vlastného imania - IAS 28
Spoločný podnik	Podielová metóda - IAS 31
	Metóda vlastného imania - IAS 28

Zdroj: vlastné spracovanie

6. Transakcie v konsolidovanom celku

Medzi materským podnikom a dcérsym podnikom a dcérskymi podnikmi navzájom sa často uskutočňujú vnútroskupinové transakcie. Vnútroskupinovými transakciami môže byť vzájomný predaj majetku, poskytovanie vzájomných pôžičiek, poskytovanie darov, výplata podielov na zisku (dividendy) dcérsym podnikom materskému podniku a ďalšie. (Hornická et al., 2015) Do obchodných transakcií môžu vstúpiť podniky, ktoré sú členmi skupiny spriaznených (závislých) osôb. V tomto prípade je cieľom dosahovanie, čo najvyššieho zisku ako konsolidovaný celok a nie ako jednotlivé podniky skupiny. Preto môžu jednotlivé podniky skupiny realizovať medzi sebou aj také transakcie, do akých by nezávislé podniky nikdy nevstúpili. Takéto transakcie môžu byť motivované objektívnymi skutočnosťami, ako sú napr. obchodná stratégia skupiny ako celku, zlepšenie postavenia skupiny na trhu, ekonomické podmienky trhu, kde sa transakcia realizuje. V niektorých prípadoch sú však takéto transakcie motivované snahou o minimalizáciu daňovej povinnosti skupiny závislých osôb ako celku. Ich vzájomné transakcie sú monitorované za účelom prevencie zneužívania postavenia relevantných osôb za účelom znižovania daňových záväzkov.

7. Riziká a ich dopady na konsolidovaný celok

Všetky zmeny v ekonomike prinášajú so sebou riziká, ktoré majú dopad aj na riadenie podniku. Riziko sa mení nielen v závislosti od odbornej oblasti, v ktorej sa používa, ale aj v závislosti od jeho geografického uplatňovania. Skupina by mala zmapovať akým rizikám podlieha, prípadne aké riziká môžu nastať, aby zbytočne neinvestovala do implementácie príslušných opatrení. Riziká v jednotlivých dcérskych, pridružených alebo spoločných podnikoch môžu mať negatívny dopad na konsolidovaný celok a nie iba na niektoré konsolidované podniky. Príčiny vzniku rizika môžu byť rôzne. Môžu to byť prírodné sily v jednotlivých krajinách dcérskych podnikov, úradné zásahy, alebo trhová situácia. V konsolidovanej výročnej správe by mal materský podnik uviesť stručnú analýzu rizík, ktoré môžu mať dopad na skupinu ako konsolidovaný celok.

8. Overenie súladu konsolidovanej účtovnej závierky a konsolidovanej výročnej správy Podnik, ktorý má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, je povinný zostaviť aj konsolidovanú výročnú správu. Súlad konsolidovanej výročnej správy s konsolidovanou účtovnou závierkou overuje audítor do jedného roka od skončenia účtovného obdobia. Konsolidovaná výročná správa sa zverejňuje spolu s informáciou aký názor obsahuje správa audítora. (zákon o účtovníctve)

9. Návrh rozdelenia výsledku hospodárenia konsolidovaného celku

Súčasťou konsolidovanej výročnej správy by mala byť aj informácia o vysporiadaní výsledku hospodárenia. Mal by byť schválený plán a pravidlá vyplácania dividend alebo podielov na zisku. Výsledok hospodárenia ako jeden z dôležitých finančných ukazovateľov umožňuje zmerať finančnú výkonnosť konsolidovaného celku za dané účtovné obdobie a dáva možnosť porovnať dosiahnutý konsolidovaný výsledok hospodárenia s výsledkom iných konsolidovaných celkov, alebo zmerať, ktorý konsolidovaný podnik svojim výsledkom hospodárenia mal aký vplyv na celkový konsolidovaný výsledok.

Prezentovaním informácií s uvedenými osobitnými parametrami, ktorými sa vyznačuje obsahová náplň konsolidovanej výročnej správy, je podnik zostavujúci konsolidovanú

výročnú správu schopný poskytnúť dostatočné informácie o majetkovej a finančnej situácii podnikoch zahrnutých do konsolidovaného celku.

Záver

Konsolidovaná výročná správa ako výsledok dopadu prirodzeného vývoja ekonomiky umožňuje používateľom informácií riadiť zoskupenia podnikov s majetkovým prepojením na základe konsolidovaných celkov. Konsolidovaná výročná správa by mala, v porovnaní s individuálnou výročnou správou, navyše obsahovať najmä informácie, ktoré sú osobitné práve pre konsolidovaný celok. Za informácie s osobitnými parametrami, ktorými sa vyznačuje konsolidovaná výročná správa možno považovať najmä informácie, ktoré identifikujú skupinu, vymedzujú činnosť konsolidovaného celku, zásady a metódy konsolidácie, informácie o podnikoch zahrnutých do konsolidovaného celku, transakcie v konsolidovanom celku, informácie o rizikách a ich dopadoch na konsolidovaný celok, overenie súladu konsolidovanej účtovnej závierky s konsolidovanou výročnou správou, ako aj návrh rozdelenia výsledku hospodárenia konsolidovaného celku. Vzhľadom k značnému záujmu o poznanie majetkovej a finančnej situácie konsolidovaného celku aj informácie vyznačujúce sa svojimi osobitnými parametrami v konsolidovanej výročnej správe by mali byť prezentované tak, aby uľahčili posúdenie situácie podnikov zahrnutých do konsolidácie ako celku.

Príslušnosť ku grantovej úlohe

Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra MŠ SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0512/16 (2016-2018) „Zachovanie a rast majetkovej podstaty ako relevantný nástroj trvalo udržateľného rozvoja podniku“.

Literárne zdroje a iné odkazy

- Hornická, R. at al. (2015). *Konsolidácia účtovnej závierky v príkladoch*, 2nd ed. Bratislava: Wolters Kluwer.
- Hvoždárová, J., Sapara J., Užík, J. (2014). *Konsolidovaná účtovná závierka*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM.
- Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem.
- Pakšiová, R. (2014). *Majetková podstata podniku*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM.
- 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 2016/43/EÚ a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/95/EÚ, ktorou sa mení smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o zverejňovanie nefinančných informácií a informácií týkajúcich sa rozmanitosti niektorými veľkými podnikmi a skupinami.
- Zákon č. 130/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.
- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.