

POSTUPY KONSOLIDÁCIE ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY PODĽA IFRS¹

Consolidation procedures of financial statements according to IFRS

Renáta Parišová

Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku má podľa IFRS materský podnik. Materský podnik uplatní v konsolidovanej účtovnej závierke metódu účtovania podnikových kombinácií² a postupy konsolidácie podľa IFRS. Výsledkom procesu konsolidácie, t. j. uplatnenia postupov konsolidácie je konsolidovaná účtovná závierka. Cieľom príspevku je uviesť jednotlivé postupy konsolidácie podľa IFRS a spôsob ich uplatnenia.

Konsolidovaná účtovná závierka³ by mala byť podľa IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* zostavená ako účtovná závierka jedinej ekonomickej jednotky. Cieľom konsolidovanej účtovnej závierky je poskytovať informácie o finančnej situácii, výkonnosti a zmenách vo finančnej situácii skupiny podnikov, ktoré sú užitočné pre široký okruh používateľov pri ich ekonomickom rozhodovaní.

Rozhodujúcou pre vznik povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku je existencia vzťahu materský – dcérsky podnik. Materský podnik je podnik, ktorý má aspoň jeden dcérsky podnik⁴. Podnik, ktorý nemá dcérsky podnik, nie je materským podnikom a nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku.

Konsolidovaná účtovná závierka sa zostavuje za skupinu podnikov. **IAS 27 definuje skupinu podnikov ako materský podnik a všetky jeho dcérske podniky.** Ak je materský podnik alebo jeho dcérsky podnik zároveň aj investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoločnom podniku, materský podnik zahrnie do konsolidovanej účtovnej závierky aj pridružený podnik v súlade s IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a spoločný podnik v súlade s IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní.*

Výber postupov konsolidácie závisí od miery vplyvu materského podniku v inom podniku⁵. Materský podnik má **kontrolu v dcérskom podniku** a zároveň môže mať priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych podnikov **podstatný vplyv v pridruženom podniku** a **spoločnú kontrolu v spoločnom podniku.**

Kontrola v dcérskom podniku predstavuje právomoc materského podniku riadiť prevádzkové a finančné zámery dcérskeho podniku s cieľom získať úžitky z týchto činností. Materský podnik kontrolu najčastejšie získa, ak vlastní viac ako 50 % hlasovacích

¹ Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov projektu Kultúrnej a edukačnej grantovej agentúry Ministerstva školstva SR č. 3/6243/08 (G483/08) „Implementácia zmien v účtovnom a daňovom systéme po vstupe Slovenskej republiky do Európskej únie a do Eurozóny do výučby predmetov študijného programu Účtovníctvo“.

² Od 1. 7. 2009 nadobudne účinnosť novelizovaný IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (2008), ktorý predpisuje akvizítnu metódu pre podnikové kombinácie. Súčasne platný IFRS 3 (2004) predpisoval nákupnú metódu.

³ IFRS rozlišujú okrem konsolidovanej účtovnej závierky aj účtovnú závierku zostavenú na všeobecný účel a individuálnu účtovnú závierku podľa IAS 27. Účtovná závierka na všeobecný účel a individuálna účtovná závierka podľa IAS 27 sú účtovné závierky za jeden podnik [1, 40].

⁴ Materský podnik môže byť oslobodený od povinnosti zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku na mezistupni skupiny, ak spĺňa všetky kritériá stanovené IAS 27.

⁵ Miera vplyvu v inom podniku môže byť získaná prostredníctvom vlastníctva podielu (miery účasti) na základnom imaní iného podniku, a tiež aj uzavretím zmluvy s ostatnými spoluvlastníkmi o podiele na hlasovacích právach. Podnik môže mať v inom podniku kontrolu, podstatný vplyv, spoločnú kontrolu, nepodstatný vplyv [4, 386 - 387].

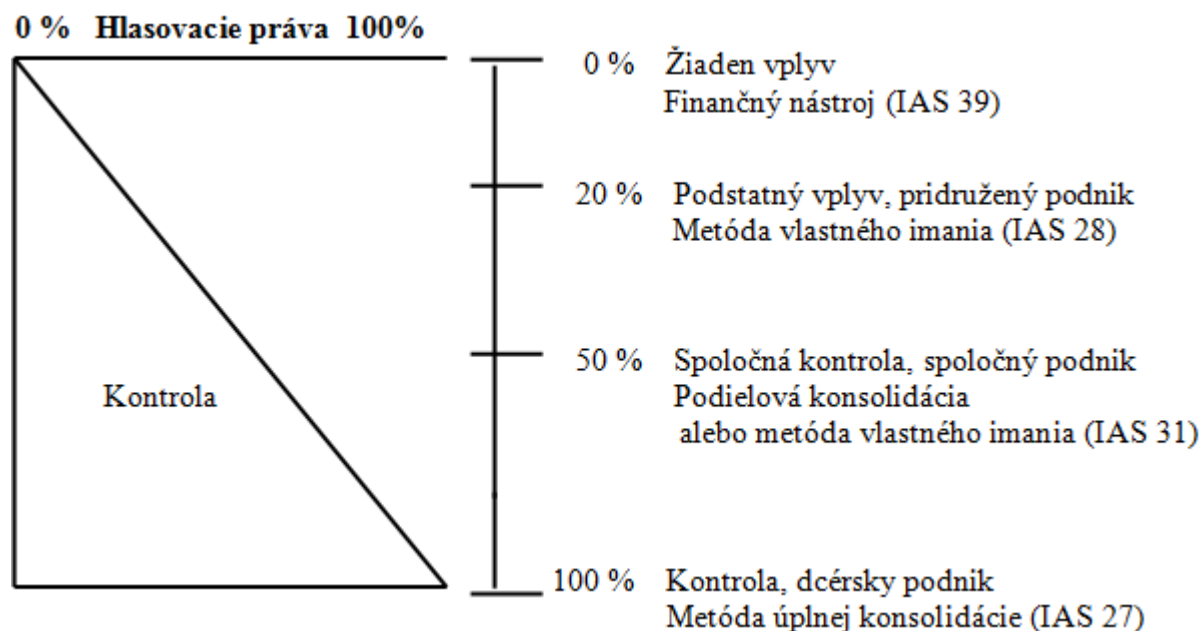
práv⁶ investovaného podniku, ak sa nepreukáže, že toto vlastníctvo nezabezpečuje kontrolu. Materský podnik môže kontrolu získať, aj keď vlastní menej ako 50 % hlasovacích práv, ale má iné práva, napríklad právo riadiť na základe zmluvy alebo stanov, právo menovať a odvolávať členov predstavenstva a ďalšie.

Podstatný vplyv v pridruženom podniku predstavuje právomoc materského podniku, ktorý je súčasne investorom, spolupodieľať sa na riadení finančných a prevádzkových zámerov investovaného, t. j. pridruženého podniku, ale nie je to kontrola ani spoločná kontrola. Materský podnik (investor) môže podstatný vplyv získať, ak vlastní priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych podnikov 20 % a viac hlasovacích práv (do a vrátane 50 %), pokiaľ sa nepreukáže, že napriek tomuto vlastníctvu nemá podstatný vplyv. Podstatný vplyv môže materský podnik (investor) získať, aj keď vlastní priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych podnikov menej ako 20 % hlasovacích práv, ale existenciu podstatného vplyvu je možné dokázať iným spôsobom – inými právomocami, napríklad zastúpením v predstavenstve alebo v obdobnom riadiacom orgáne investovaného podniku, účasťou na rozhodovacích procesoch a ďalšie.

Spoločná kontrola v spoločnom podniku nastáva, ak je materský podnik súčasne spoločníkom v spoločnom podniku a predstavuje zmluvne odsúhlasené podieľanie sa na kontrole hospodárskej činnosti spoločného podniku⁷.

Z hľadiska vlastníctva hlasovacích práv predstavuje spoločná kontrola hlasovacie práva v intervale od 20 % do 50 %. **Spoločnú kontrolu od podstatného vplyvu odlišuje existencia zmluvnej dohody spoločníkov o spoločnej kontrole.**

IFRS stanovujú samostatné postupy konsolidácie pre dcérske podniky, pridružené podniky a spoločné podniky. Vzťah medzi mierou vplyvu vyjadrenou výškou hlasovacích práv a voľbou konkrétneho postupu pre konsolidáciu je uvedený v nasledujúcej schéme [2, s. 19]:



⁶ Pri posudzovaní hlasovacích práv sa posudzujú aj potenciálne hlasovacie práva.

⁷ Spoločný podnik (spoločne kontrolovaná jednotka) je jednou z foriem spoločného podnikania podľa IAS 31. Ďalšími formami sú spoločne kontrolované činnosti a spoločne kontrolovaný majetok. Pri spoločne kontrolovaných činnostiach a spoločne kontrolovanom majetku nevzniká samostatný právny subjekt, a preto ich nie je možné spájať s konsolidáciou účtovnej závierky.

Postupy pre konsolidáciu dcérskych podnikov upravuje IAS 27. IAS 27 postupy konsolidácie dcérskych podnikov neoznačuje konkrétnym názvom, ale v minulosti sa zaužívalo pre konsolidáciu dcérskych podnikov označenie **metóda úplnej konsolidácie**. Postupy konsolidácie podľa IAS 27 sa neuplatnia na dcérske podniky, ktoré sú klasifikované ako držané na predaj, ktoré sa zachytia v konsolidovanej účtovnej závierke podľa IFRS 5 *Dlhodobé aktíva držané na predaj a ukončené činnosti*.

Pri metóde úplnej konsolidácie najskôr materský podnik kombinuje riadok po riadku položky svojich výkazov a výkazov jeho dcérskych podnikov, t. j. aktíva, záväzky, vlastné imanie, náklady a výnosy. Následne uplatní konsolidačné postupy, ktoré pozostávajú z: eliminácie účtovnej hodnoty investície s podielom na vlastnom imaní každého dcérskeho podniku, spracovania prípadne vzniknutého rozdielu v súlade s IFRS 3 (goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy), vyčíslenia nekontrolujúcich podielov (t. j. podielov bez kontrolného vplyvu) v prípade neúplne vlastneného dcérskeho podniku a eliminácie vnútrogrupinových zostatkov, transakcií, výnosov a nákladov v úplnej výške.

Ak je materský podnik súčasne investorom s podstatným vplyvom v pridruženom podniku, uplatní postupy konsolidácie pridružených podnikov podľa IAS 28. Pridružené podniky sa do konsolidovanej účtovnej závierky zahŕňajú **metódou vlastného imania**⁸.

Metóda vlastného imania je podľa IAS 28 účtovná metóda, pomocou ktorej je investícia pôvodne vykázaná v obstarávacích nákladoch upravená o zmenu podielu investora na čistých aktívach investovaného podniku po dni akvizície (obstarania investície s podstatným vplyvom). Zisk alebo strata (výsledok hospodárenia) investora zahŕňa podiel investora na zisku alebo strate (na výsledku hospodárenia) investovaného podniku.

Materský podnik môže získať aj spoločnú kontrolu v spoločnom podniku. **Postupy konsolidácie spoločných podnikov upravuje IAS 31.** Spoločné podniky sa zahŕňajú do konsolidovanej účtovnej závierky **metódou podielovej konsolidácie alebo metódou vlastného imania**⁹. Súčasne platný IAS 31 preferuje metódu podielovej konsolidácie¹⁰ so zdôvodnením, že lepšie zobrazuje ekonomickú podstatu vzťahu medzi spoločníkom a spoločným podnikom.

Podielová konsolidácia je metóda, pri ktorej sú podiely na každej položke aktív, záväzkov, vlastného imania, výnosov a nákladov spoločného podniku kombinované spôsobom riadok po riadku s podobnými položkami účtovnej závierky materského podniku (spoločníka), alebo sú vykazované ako položky v osobitnom riadku. Samotné konsolidačné postupy pri metóde podielovej konsolidácie sú podobné ako pri konsolidácii dcérskych podnikov.

Materský podnik môže vlastniť aj podiely, ktoré mu neumožňujú kontrolu, podstatný vplyv a ani spoločnú kontrolu. Tieto podiely sú podielmi s nepodstatným vplyvom. **Podiely s nepodstatným (nevýznamným) vplyvom** sú podiely, s ktorými sa viaže vlastníctvo hlasovacích práv vo výške 1-19 %. Tieto podiely sa **klasifikujú a účtujú v súlade s IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie** a v konsolidovanej účtovnej závierke sa vykážu v rovnakej účtovnej hodnote ako v individuálnej účtovnej závierke.

⁸ IAS 28 tiež uvádza, kedy sa metóda vlastného imania nesmie použiť.

⁹ IAS 31 tiež uvádza, kedy sa metóda podielovej konsolidácie alebo metóda vlastného imania nesmú použiť.

¹⁰ V septembri 2007 bol v rámci projektu konvergencie IFRS a US GAAP vydaný návrh nového IFRS upravujúceho spoločné podnikanie, a to ED 9 *Spoločné dohody* (Joint Arrangements), kde sa navrhuje pre spoločné podniky metóda vlastného imania ako jediná metóda, čo by bola významná zmena v porovnaní so súčasným prístupom. Vydanie nového štandardu IASB plánuje v treťom štvrtroku 2009.

Abstrakt

Konsolidovanú účtovnú závierku zostavuje materský podnik za skupinu podnikov. Materský podnik zahrnie do konsolidovanej účtovnej závierky dcérske podniky postupmi konsolidácie podľa IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* (metóda úplnej konsolidácie). Ak je materský podnik zároveň investorom s podstatným vplyvom v pridruženom podniku a spoločníkom so spoločnou kontrolou v spoločnom podniku, zahrnie do konsolidovanej účtovnej závierky aj pridružené podniky podľa IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* (metóda vlastného imania) a spoločné podniky v súlade s IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* (metóda podielovej konsolidácie alebo metóda vlastného imania).

Kľúčové slová: materský podnik, dcérsky podnik, pridružený podnik, spoločný podnik, metóda úplnej konsolidácie, metóda vlastného imania, metóda podielovej konsolidácie

Summary

The paper deals with consolidation procedures according to IFRS. The choice of consolidation procedures depends on the size of company's influence in another company. IFRS set particular consolidation procedures for subsidiary, associate and jointly controlled entity. Subsidiary are consolidated using the consolidation procedures according to IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* (full consolidation method). Associate are included in consolidated financial statements using the equity method in accordance with IAS 28 *Investments to Associates*. Jointly controlled entities are included in consolidated financial statements using the proportionate method or the equity method according to IAS 31 *Interests in Joint Ventures*.

Key words: parent ,subsidiary, associate, jointly controlled entity, full consolidation method, equity method, proportionate method

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatúra

- [1] BAŠTINCOVÁ, A. a kol.: Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní. Bratislava: Ekonóm, 2009.
- [2] HAYN, S. – GRŮNE, M. : Konzernabschluss nach IFRS. München: Verlag Vahlen, 2006.
- [3] HVOŽDAROVÁ, J. : Konsolidácia účtovnej závierky. Praktikum. Bratislava: Ekonóm, 2007.
- [4] KOVANICOVÁ, D. : Finanční účetnictví. Světový koncept IFRS/IAS. Praha: Bova Polygon, 2005.
- [5] IAS 27 Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka
- [6] IAS 28 Investície do pridružených podnikov
- [7] IAS 31 Podiely na spoločnom podnikaní
- [8] IFRS 3 Podnikové kombinácie
- [9] www.iasb.org

Kontakt

Renáta Parisová, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemská cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 761, parisova@euba.sk