

UNIVERZITA KOMENSKÉHO V BRATISLAVE
Fakulta matematiky, fyziky a informatiky



**KONSOLIDOVANÁ ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA VO
VEREJNOM SEKTORE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

2011

Tomáš Karovič

**KONSOLIDOVANÁ ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA VO
VEREJNOM SEKTORE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Bakalárska práca

Kód práce: 280b3a8f-6b61-4c8e-9572-bfe39a43209c

Tomáš Karovič

UNIVERZITA KOMENSKÉHO V BRATISLAVE
Fakulta matematiky, fyziky a informatiky
Katedra aplikovanej matematiky a štatistiky

9.1.9. Aplikovaná matematika

Ekonomická a finančná matematika

Vedúci bakalárskej práce:

doc. RNDr. Peter Mederly, CSc.

Bratislava 2011



Univerzita Komenského v Bratislave
Fakulta matematiky, fyziky a informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Tomáš Karovič
Študijný program: ekonomická a finančná matematika (Jednoodborové štúdium, bakalársky 1. st., denná forma)
Študijný odbor: 9.1.9. aplikovaná matematika
Typ záverečnej práce: bakalárska
Jazyk záverečnej práce: slovenský

Názov : Konsolidovaná účtovná zvierka vo verejnom sektore SR
Cieľ : Popísať princípy zostavovania konsolidovaných účtovných výkazov vo verejnom sektore SR.

Vedúci : doc. RNDr. Peter Mederly, CSc.

Dátum zadania: 27.10.2009

Dátum schválenia: 31.05.2011

doc. RNDr. Margaréta Halická, CSc.
garant študijného programu

študent

vedúci práce

Dátum potvrdenia finálnej verzie práce, súhlas s jej odovzdaním (vrátane spôsobu sprístupnenia)

vedúci práce

Čestné prehlásenie

Čestne prehlasujem, že som bakalársku prácu vypracoval samostatne na základe vlastných poznatkov získaných z odbornej literatúry uvedenej v zozname použitej literatúry.

.....
Tomáš Karovič

V Bratislave, jún 2011

Pod'akovanie

Touto cestou by som chcel vyjadriť poďakovanie vedúcemu mojej bakalárskej práce, doc. RNDr. Petrovi Mederlymu, CSc., za jeho odbornú pomoc, rady, pripomienky a čas, ktorý mi venoval pri tvorení tejto práce. Moje poďakovanie patrí aj mojej rodine a najbližším za ich povzbudzujúce slová.

Abstrakt

Tomáš Karovič: Konsolidovaná účtovná zvierka vo verejnom sektore Slovenskej republiky [Bakalárska práca],

Univerzita Komenského v Bratislave; Fakulta matematiky, fyziky a informatiky; Katedra aplikovanej matematiky a štatistiky - Vedúci: doc. RNDr. Peter Mederly, CSc.; Bratislava: UK, 2011, 36 strán

Od roku 2009 sa zavádzajú vo verejnom správe nové metódy a postupy zostavovania konsolidovaných účtovných výkazov. Od tohto roku subjekty verejnej správy Slovenskej republiky zostavujú konsolidovanú účtovnú zvierku po prvýkrát. Cieľom bakalárskej práce je popísať princípy zostavovania konsolidovaných účtovných výkazov so zameraním na oblasť verejného sektora a charakterizovať implementáciu týchto princípov vo verejnom sektore Slovenskej republiky. Práca je venovaná predovšetkým problematike sledovania transferov a metóde úplnej konsolidácie.

Kľúčové slová:

konsolidovaná účtovná zvierka

súhrnná účtovná zvierka

ústredná správa

územná samospráva

materská účtovná jednotka

transfer

úplná konsolidácia

Abstract

Tomáš Karovič: Consolidated financial statements in a public sector in Slovak Republic
[Bachelor thesis],

Comenius University in Bratislava; Faculty of Mathematics, Physics and Informatics;
Department of Applied Mathematics and Statistics - Supervisor: doc. RNDr. Peter
Mederly, CSc.; Bratislava: UK, 2011, 36 pages

Since 2009 new methods and techniques of assembling of consolidated financial reports have been set up into public administration. Since this year the bodies of public administration of Slovak Republic assemble consolidated financial statements for the first time. The purpose of the thesis is to describe principles of assembling of consolidated financial reports, to focus on the area of public sector and to characterize the implementation of these principles in public sector of Slovak Republic. The thesis is dedicated especially to the issue of monitoring of transfers and to the method of the full consolidation.

Key words:

consolidated financial statements

summary financial statements

state administration

territorial self – government

parent

transfers

full consolidation method

Obsah

Úvod	7
1. Pojem konsolidácia v účtovníctve	8
2. Špecifiká konsolidácie vo verejnom sektore SR.....	10
2.1. Potreba konsolidácie vo verejnom sektore SR.....	10
2.2. Štruktúra verejného sektora Slovenskej republiky.....	11
2.2.1. Subjekty verejného sektora	11
2.2.2. Vzťahy ovládania vo verejnom sektore	11
2.3. Druhy konsolidovaných účtovných závierok.....	12
3. Mechanizmus spracovania transferov	15
3.1. Druhy transferov	16
3.2. Príklady transferov	16
3.3. Grafické znázornenie konsolidácie transferu	18
3.4. Konsolidácia nákladov a výnosov z transferov.....	19
4. Metódy konsolidácie	21
4.1. Metóda úplnej konsolidácie	21
4.1.1. Konsolidácia kapitálu.....	22
4.1.2. Konsolidácia pohľadávok a záväzkov.....	24
4.1.3. Konsolidácia nákladov a výnosov.....	25
4.1.4. Konsolidácia výsledku hospodárenia.....	25
4.2. Metóda podielovej konsolidácie	28
4.3. Metóda vlastného imania	29
5. Konsolidácia vo verejnom sektore SR z technického hľadiska	30
Záver	33
Bibliografia	34

Úvod

V súčasnom období dochádza celosvetovo k procesu harmonizácie účtovníctva. Táto harmonizácia úzko súvisí aj s projektom zavedenia jednotného štátneho účtovníctva a výkazníctva, ktorý začalo realizovať Ministerstvo financií Slovenskej republiky v roku 2005. Voči európskym inštitúciám Slovenskej republiky vyplýva povinnosť vykazovať výsledky za celý verejný sektor, preto je zostavovanie konsolidovaných účtovných výkazov vo verejnom sektore dôležité. Cieľom projektu jednotného štátneho účtovníctva je, aby všetky subjekty verejnej správy tvorili jeden konsolidovaný celok podľa medzinárodných účtovných štandardov pre verejnú správu.

Jadro bakalárskej práce tvoria nasledovné kapitoly:

Pojem konsolidácia v účtovníctve: v kapitole sa stručne, všeobecne vysvetľuje čo konsolidácia znamená; nesústreďuje sa na verejný sektor, ani na to kto musí zostavovať konsolidovanú závierku

Špecifiká konsolidácie vo verejnom sektore SR: kapitola poskytuje základné informácie o štruktúre a osobitostiach verejného sektora SR; rozoberá potrebu konsolidácie vo verejnom sektore; taktiež sa zaoberá druhmi konsolidovaných účtovných závierok vo verejnom sektore SR

Mechanizmus spracovania transferov: sledovanie transferov a s nimi spojené náklady a výnosy sa ukazujú ako kľúčové z hľadiska zostavovania konsolidovaných účtovných výkazov

Metódy konsolidácie: kapitola rozoberá metódy konsolidácie, ktorými materská účtovná jednotka zahrňuje do konsolidovanej účtovnej závierky jednotlivé organizácie na základe kapitálového prepojenia, ktoré je medzi nimi; venovaná je najmä metóde úplnej konsolidácie

Konsolidácia vo verejnom sektore SR z technického hľadiska: kapitola charakterizuje postup konsolidácie vo verejnom sektore z technického a organizačného hľadiska (konsolidačné balíky, odsúhlasovanie)

Literatúra ako aj internetové zdroje, z ktorých som pri písaní bakalárskej práce čerpal, a ktoré som spracovával, sú uvedené v časti „Bibliografia“.

1. Pojem konsolidácia v účtovníctve

V dnešnej dobe sa stretáme s podnikateľskými subjektmi, v ktorých existuje rôzne vzájomné ekonomické prepojenie. Hoci takéto ekonomické subjekty veľmi často môžu presahovať územie jednej krajiny, spoločný pôvod kapitálu, štýl riadenia, prípadne spoločné podnikateľské zámery z nich robia akoby jednu skupinu subjektov. Ak táto skupina spĺňa určité atribúty, budeme ju označovať pojmom konsolidovaný celok.

„Konsolidovaný celok je skupina účtovných jednotiek bez ohľadu na ich sídlo.“ (zákon o účtovníctve, 2002) V prípade, že účtovná jednotka A má väčší ako 50 % podiel na vlastnom imaní, možno rozumieť aj ako podiel na hlasovacích právach, účtovnej jednotky B, hovoríme, že A je materská účtovná jednotka a B je dcérska účtovná jednotka. Ak dve alebo viacej účtovných jednotiek majú rovnaký podiel na hlasovacích právach účtovnej jednotky C a tento vplyv je podstatný (väčší ako 20 % podiel na hlasovacích právach inej účtovnej jednotky), hovoríme o spoločnom podnikaní a C budeme nazývať spoločnou účtovnou jednotkou. Ak účtovná jednotka A má väčší ako 20% podiel na hlasovacích právach účtovnej jednotky D, ale nejde o spoločné podnikanie, a ani nejde o vzťah materskej a dcérskej účtovnej jednotky, D je v tomto prípade pridruženou účtovnou jednotkou. Konsolidovaný celok tvoria všetky účtovné jednotky zahrnuté do konsolidovanej účtovnej závierky. Konsolidovanú účtovnú závierku za konsolidovaný celok zostavuje materská účtovná.“ (zákon o účtovníctve, 2002)

„Účtovné jednotky, ktoré sú súčasťou konsolidovaného celku, tvoria jeden ekonomický celok, ktorý si vyžaduje informácie a nástroje riadenia čiastočne odlišné od informácií a nástrojov riadenia jednej účtovnej jednotky.“ (Šlosárová, 2006) Každý subjekt konsolidovaného celku zostavuje sám za seba individuálnu účtovnú závierku a je samostatnou právnickou osobou. Kým cieľom individuálnej účtovnej závierky je poskytovať informácie o finančnej situácii a výsledku hospodárenia v jednej ekonomicky samostatnej účtovnej jednotke, konsolidovaná účtovná závierka prezentuje hospodárenie v rámci celej skupiny podnikov, tak akoby tvorili jednu účtovnú jednotku.

Pri tvorbe účtovnej závierky konsolidovaného celku sa používajú iné účtovné metódy ako pri zostavovaní individuálnych účtovných závierok, pretože chceme uplatniť princíp jednej ekonomickej jednotky, akoby účtovné jednotky tvorili jeden subjekt. Musíme si uvedomiť rozdiel v transakciách uskutočnených medzi účtovnými jednotkami, v ktorých nie je majetkové prepojenie a transakciách medzi účtovnými jednotkami konsolidovaného celku. Je iné, ak materská účtovná jednotka zaplatí za služby alebo kúpi

tovar od svojej dcérskej spoločnosti, ako keď materská spoločnosť uskutoční tú istú transakciu so spoločnosťou mimo konsolidovaného celku. Niektoré transakcie v rámci konsolidovaného celku budeme musieť preto pri tvorbe konsolidovanej účtovnej závierky do určitej miery ošetriť, budeme hovoriť konsolidovať (eliminovať, upraviť). Tu je ale dôležité, aby účtovné jednotky, ktoré vchádzajú do konsolidovanej účtovnej závierky používali pri vykazovaní podobných transakcií rovnaké účtovné zásady. Na území Slovenskej republiky sa zostavujú konsolidované účtovné závierky na základe metód a zásad IAS/IFRS (International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards).

Každá konsolidovaná účtovná závierka pozostáva z týchto častí:

- konsolidovanej súvahy,
- konsolidovaného výkazu ziskov a strát,
- poznámok

Na to, aby vznikla konsolidovaná účtovná závierka potrebuje najskôr materská účtovná jednotka zozbierať informácie v podobe individuálnych účtovných závierok svojich účtovných jednotiek. „Materská účtovná jednotka je povinná včas oznámiť dcérskym účtovným jednotkám a ostatným účtovným jednotkám zahrnovaným do konsolidovanej účtovnej závierky informáciu, že má povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku“ (zákon o účtovníctve, 2002) Individuálne účtovné závierky spoločností vchádzajúcich do konsolidovanej účtovnej závierky sa tvoria k rovnakému dátumu, ak je rozdiel v dátume ich vytvorenia väčší ako tri mesiace, zostavuje účtovná jednotka zahrnovaná do konsolidovanej účtovnej závierky priebežnú účtovnú závierku.

Na základe vzťahu, ktorý existuje medzi účtovnými jednotkami sa zvolí metóda konsolidácie. Dcérske účtovné jednotky sú zahrňované do konsolidovanej účtovnej závierky metódou úplnej konsolidácie, spoločne metódou podielovej konsolidácie a pridružené podniky metódou vlastného imania. Pri metóde úplnej konsolidácie postupujeme tak, že sa zoberie individuálna účtovná závierka materskej účtovnej jednotky, ďalej sa zoberú individuálne účtovné závierky všetkých dcérskych účtovných jednotiek a začnú sa sčítovať rovnaké položky majetku, vlastného imania, záväzkov, nákladov a výnosov. V týchto oblastiach sa vykonávajú aj jednotlivé konsolidácie, pretože sčítaním niektorých položiek prišlo k duplicitnému vykázaniu, čo nechceme (fikcia ekonomickej jednotky). Teda budeme konsolidovať kapitál, záväzky, medzivýsledok, náklady a výnosy.

2. Špecifiká konsolidácie vo verejnom sektore SR

2.1. Potreba konsolidácie vo verejnom sektore SR

Ministerstvo financií Slovenskej republiky od roku 2005 realizuje projekt zavedenia jednotného štátneho účtovníctva a výkazníctva. Cieľom tohto projektu je, aby všetky subjekty verejnej správy tvorili jeden celok podľa pravidiel medzinárodných účtovných štandardov, ktoré vydala Medzinárodná federácia účtovníkov (IFAC - International Federation of Accountants). Tieto pravidlá poskytujú jednotnú platformu na konsolidáciu údajov za verejný sektor. Z týchto údajov sa ďalej pripravujú výkazy podľa ESA 95 (nariadenie Rady ES č. 223/96 z 25. júna 1996 o európskom systéme národných a regionálnych účtov v Spoločenstve) a GFS 2001 (metodika štatistiky vládnych financií používaná Medzinárodným menovým fondom).

Zjednotenie štátneho účtovníctva a výkazníctva pomôže zefektívniť poskytovanie informácií manažmentu podniku, ktorý ich bude môcť použiť na lepšie riadenie konsolidovaného celku, plánovanie, organizáciu alebo obchodnú politiku, ako aj zjednoduší prípadné poskytovanie účtovných výkazov a fiškálnych výkazov pre investorov.

Účtovné jednotky verejnej správy do roku 2009 konsolidovanú účtovnú závierku nezostavovali. Od roku 2009 sa zavádzajú vo verejnom správe nové metódy a postupy zostavovania konsolidovaných účtovných výkazov a od tohto účtovného obdobia všetky subjekty verejnej správy Slovenskej republiky zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku prvýkrát. Počnúc účtovným obdobím 2009 ju budú zostavovať všetci tí správcovia kapitol štátneho rozpočtu a všetky tie obce a VÚC, ktoré sú materskými účtovnými jednotkami verejnej správy, t.j. ktoré majú zriadené svoje rozpočtové a príspevkové organizácie, alebo ktoré majú podiely v obchodných spoločnostiach a tieto pre nich predstavujú dcérske účtovné jednotky.

Spôsob zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky je stanovený opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky ku konsolidovanej účtovnej závierke.

2.2. Štruktúra verejného sektora Slovenskej republiky

2.2.1. Subjekty verejného sektora

Verejný sektor je tvorený štyrmi skupinami subjektov:

- ústredná správa,
- územná samospráva,
- špeciálna skupina účtovných jednotiek,
- ostatné (cudzíe) subjekty.

Celkovo štátnu správu tvorí asi 8.000 účtovných jednotiek.

Ústrednú správu predstavuje 34 správcov kapitol štátneho rozpočtu (tým myslíme jednotlivých 14 ministerstiev, ústredné orgány a iné organizácie) a nimi zriadené rozpočtové a príspevkové organizácie, príp. obchodné spoločnosti. Dovedna je ústredná správa tvorená zhruba 1.270 účtovnými jednotkami.

Územná samospráva predstavuje 8 VÚC a asi 2.900 obcí a ich rozpočtové a príspevkové organizácie, príp. obchodné spoločnosti. Samozrejme nie každá obec má zriadenú rozpočtovú alebo príspevkovú organizáciu. Spolu asi 6.700 účtovných jednotiek tvorí územnú samosprávu.

Špeciálna skupina subjektov verejnej správy sú napríklad Verejné vysoké školy, Ústav pamäti národa, Zdravotné poisťovne, Sociálna poisťovňa a iné, ktorých je dovedna asi 30, a ktoré majú taktiež svoje zriadené rozpočtové a príspevkové organizácie.

Pod ostatnými (cudzími) subjektmi máme na mysli podnikateľov, fondy, nadácie.

Reformy štátneho účtovníctva a výkazníctva sa zatiaľ týka len prvých dvoch skupín. Tretia skupina zatiaľ do konsolidovanej účtovnej závierky verejnej správy zatiaľ nebude zahrnutá.

2.2.2. Vzťahy ovládania vo verejnom sektore

Vo všetkých štyroch skupinách existujú vzťahy ovládania. V každej skupine vzniká situácia, kedy materská účtovná jednotka založí dcérsku účtovnú jednotku a ovláda ju. Ale nás zaujímajú len prvé dve skupiny – ústredná správa a územná samospráva.

Charakteristikou ústrednej správy je, že všetky účtovné jednotky sú ovládané štátom. Ústredná správa je akýmsi spôsobom hierarchicky ovládaná, pričom na vrchu pomyslenej pyramídy stojí štát, ktorý pri každoročnej tvorbe štátneho rozpočtu

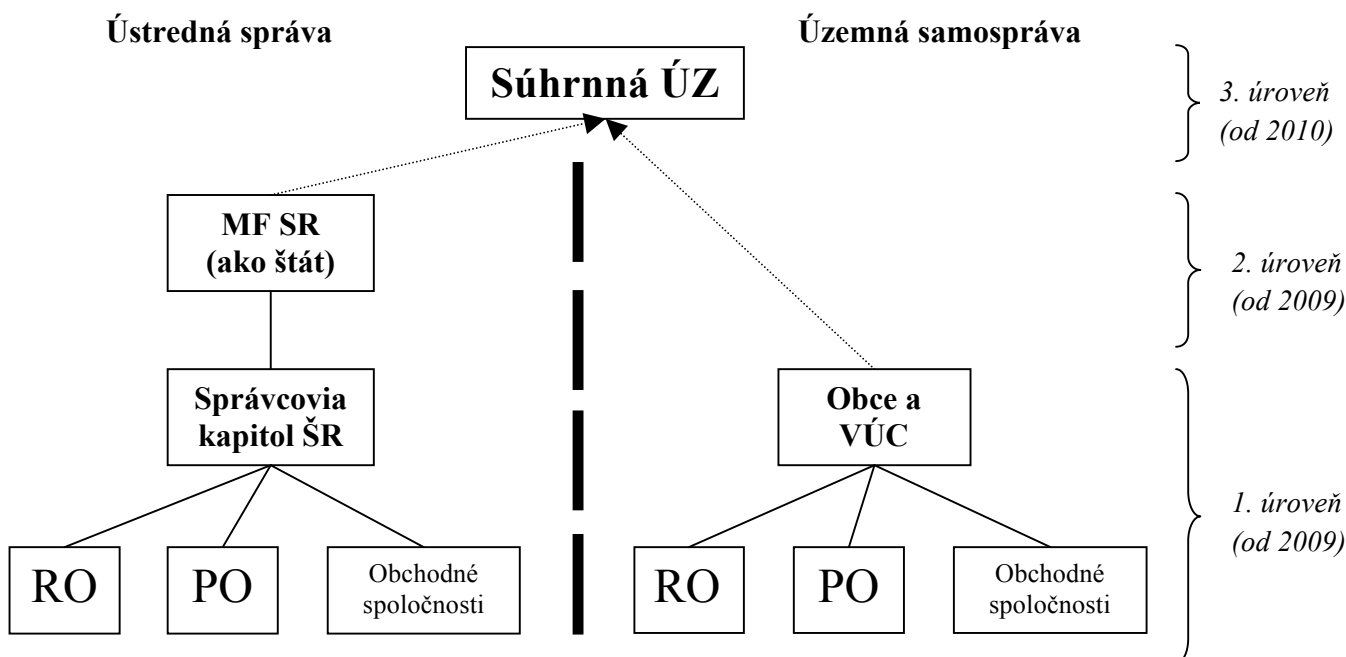
prerozdeľuje finančné prostriedky ministerstvám a iným správcom kapitol štátneho rozpočtu. Takýmto spôsobom tečú financie zhora nadol, od štátu ku správcom kapitol a ich rozpočtovým, príspevkovým organizáciám, príp. obchodným spoločnostiam. Štát má preto rozhodujúci vplyv na ich riadení a priamo sa podieľa na riadení účtovných jednotiek ústrednej správy. Zástupcom štátu v tomto smere je Ministerstvo financií Slovenskej republiky.

Do štátnej samosprávy zaraďujeme vyššie územné celky (ďalej „VÚC“) a obce, ktoré po fiškálnej decentralizácii prevzali niektoré zásadné kompetencie od štátu, preto štát nemá už vplyv na ich riadení. Každá obec a VÚC nesú zodpovednosť za nimi zriadené organizácie. Financie pre obce a VÚC môžu pochádzať zo štátneho rozpočtu, presnejšie z jednotlivých ministerstiev, ale štát neovláda subjekty územnej samosprávy. Teda každá obec a VÚC je už chápaná ako samostatná účtovná jednotka a v tejto skupine existuje podstatne viac nezávislých skupín subjektov. Všetky obce a VÚC, ktoré sú materskými účtovnými jednotkami, spravujú svoje rozpočtové a príspevkové organizácie, ale neovládajú iné obce ani ich rozpočtové a príspevkové organizácie. Vzťah ovládania existuje len v rámci konsolidovaného celku a vzťah jednej obce k druhej obci alebo VÚC k obci, alebo vzťah jedného VÚC k inému VÚC je chápaný ako vzťah k tretím (cudzím) subjektom.

2.3. Druhy konsolidovaných účtovných závierok

V tejto časti si podrobnejšie ukážeme ako bude konsolidácia vo verejnej sektore prebiehať z globálneho hľadiska. Z toho ako vyzerá hierarchia štátnej správy, nám je zrejmé, že konsolidovaná účtovná závierka verejného sektora sa bude vykonávať na troch úrovniach, od nižších subjektov po vyššie.

Pre jednotlivé úrovne je vhodné definovať techniky konsolidácie, ktoré bude môcť zahrňujúca účtovná jednotka použiť. Rozoznávame dve techniky konsolidácie – priamu (simultánnu) a nepriamu (postupnú). Priama konsolidácia je taká, pri ktorej konsolidujúca účtovná jednotka použije na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky individuálne účtovné závierky všetkých svojich účtovných jednotiek naraz. Pri nepriamej konsolidácii konsolidujúca účtovná jednotka zoberie najskôr konsolidované účtovné závierky nižších celkov, a až potom zostaví konsolidovanú účtovnú závierku za vyšší celok.



Prvú úroveň konsolidácie predstavujú účtovné jednotky ústrednej správy a štátnej samosprávy, presnejšie tí správcovia rozpočtových kapitol, obce a VÚC, ktoré majú vo svojej zriaďovateľskej pôsobnosti rozpočtové alebo príspevkové organizácie, resp. plnia zakladateľskú úlohu v obchodných spoločnostiach. V našom hierarchickom usporiadaní sú to najnižšie umiestnené konsolidované celky. Výsledkom procesu konsolidácie na tejto úrovni budú konsolidované účtovné závierky správcov kapitol štátneho rozpočtu, jednotlivých obcí a vyšších územných celkov. Teda týchto konsolidovaných účtovných závierok bude 8 za VÚC, ďalších asi 1.100 za obce, ktoré sú materskými účtovnými jednotkami a maximálne 34 za správcov kapitol, ak majú zriadené rozpočtové alebo príspevkové organizácie. Na tejto úrovni si môžu materské účtovné jednotky vybrať, ktorú techniku konsolidácie použijú.

Druhá úroveň konsolidácie sa dotýka štátu reprezentovaného ústrednou správou financovanou štátnym rozpočtom. Do tohto konsolidačného poľa patrí všetkých 34 rozpočtových kapitol a výsledkom procesu konsolidácie na tejto úrovni bude zostavenie jednej konsolidovanej účtovnej závierky ústrednej správy, ktorú bude zostavovať Ministerstvo financií Slovenskej republiky. To znamená, že ministerstvo financií použije na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky ústrednej správy konsolidované účtovné závierky všetkých správcov kapitol štátneho rozpočtu, ktorí konsolidovanú účtovnú závierku zostavujú a individuálne účtovné závierky tých správcov, ktorí konsolidovanú účtovnú závierku nezostavujú.

Tieto dve úrovne konsolidácie sa prvýkrát vykonali za účtovné obdobie 2009 niekedy do polovice roku 2010. Obe úrovne konsolidácie aj prvá, aj druhá predstavujú konsolidáciu v pravom slova zmysle, čo už nebude možné povedať o tretej úrovni, ktorá bude zahŕňať komplexný pohľad na verejný sektor.

Treťou úrovňou konsolidácie bude jedna súhrnná účtovná závierka verejnej správy zostavená ministerstvom financií na základe konsolidovanej účtovnej závierky ústrednej správy a konsolidovaných účtovných závierok zostavených obcami a VÚC. Ani na tretej úrovni si už ministerstvo financií nemôže vybrať techniku konsolidácie. Pri zostavovaní súhrnnej účtovnej závierky verejnej správy ministerstvo financií musí teda použiť už zostavenú konsolidovanú účtovnú závierku ústrednej správy a konsolidované účtovné závierky obcí a VÚC, ktoré konsolidované účtovné závierky zostavujú, ak obec konsolidovanú účtovnú závierku nezostavuje, použije ministerstvom financií individuálnu účtovnú závierku tej obce. Z čoho vyplýva, že súhrnná účtovná závierka po pridaní týchto individuálnych účtovných závierok už nie je konsolidovanou v pravom slova zmysle.

Kvalita konsolidácie verejného sektora závisí od kvality jednotlivých konsolidovaných účtovných závierok, prípadne individuálnych účtovných závierok správcov kapitol štátneho rozpočtu, obcí a VÚC, ako aj od dátumu, kedy budú tieto konsolidované účtovné závierky zostavené. Taká istá úvaha platí aj na nižších stupňoch konsolidácie, teda pre obce, VÚC a správcov kapitol, ktorí budú musieť efektívne riadiť proces zostavovania svojej konsolidovanej účtovnej závierky. Okrem iného sa budú musieť rozhodnúť, či budú používať konsolidovanú účtovnú závierku svojich dcérskych, spoločných a pridružených účtovných jednotiek, alebo ich individuálne účtovné závierky. Tieto pravidlá im budú musieť, samozrejme, včas oznámiť.

3. Mechanizmus spracovania transferov

V predchádzajúcej kapitole sme popisovali štruktúru verejného sektora slovenskej republiky, ktorý sme rozčlenili na štyri skupiny subjektov. Transfery sú transakcie, ktoré prebiehajú medzi účtovnými jednotkami všetkých štyroch skupín subjektov verejného sektora navzájom ako aj v rámci týchto skupín. Zjednodušene môžeme povedať, že transfery sú vzájomné vzťahy medzi účtovnými jednotkami jednotlivých skupín. „Môže rozlišovať:

- transfery medzi subjektmi verejnej správy navzájom;
- transfery od subjektov verejnej správy cudzím jednotkám;
- transfery z rozpočtu EÚ;
- transfery od cudzích subjektov pre subjekty verejnej správy (granty).“

(PRICEWATERHOUSECOOPER: TRANSFERY, 2006)

Tieto transakcie predstavujú náklad pre poskytovateľa transferu, naopak pre prijímateľa predstavujú výnos, preto účtovanie transferov závisí od toho, či ide o účtovanie z pohľadu prijímateľa alebo poskytovateľa transferu. Transfery (rozpočtové bežné výdavky, rozpočtové kapitálové výdavky) poskytuje správca kapitoly štátneho rozpočtu, obec, VÚC nimi zriadeným rozpočtovým alebo príspevkovým organizáciám. Kľúčom k zostaveniu konsolidovanej účtovnej závierky bude evidencia týchto transakcií, aký budú mať v konečnom dôsledku vplyv na výsledok hospodárenia v konsolidovanej účtovnej závierke a súhrnnej účtovnej závierke. Predmetom reformy účtovníctva sú len subjekty ústrednej správy a územnej samosprávy. Preto sa bližšie budeme zaoberať len transfermi, ktorých poskytovateľom alebo prijímateľom sú účtovné jednotky niektorej z týchto dvoch skupín subjektov.

Pozrime si jednotlivé možnosti transferov (od ostatný transferov abstrahujeme), ktoré sa môžu uskutočniť v rámci skupín, a ktoré sú samostatne vykazované. Rozdelíme si ich na dve väčšie skupiny, a ako sa ukáže ďalej, toto rozdelenie nebude samoučelné:

A) Transfery „svojim“:

i) transfery v rámci ústrednej správy:

medzi jednotlivými správcami kapitol a ich rozpočtovými a príspevkovými organizáciami.

ii) transfery v rámci územnej samosprávy

medzi jednotlivými obcami a ich rozpočtovými a príspevkovými organizáciami,

medzi jednotlivými VÚC a ich rozpočtovými a príspevkovými organizáciami,

B) Transfery „cudzím“:

iii) transfery zo štátneho rozpočtu pre obce, VÚC a ich rozpočtové a príspevkové organizácie

iv) v rámci územnej samosprávy

obec – obec,

VÚC – VÚC,

obec – VÚC a jeho rozpočtové a príspevkové organizácie,

VÚC – obec a jej rozpočtové a príspevkové organizácie.

v) transfery medzi účtovnými jednotkami ústrednej správy, resp. územnej samosprávy a špeciálnou skupinou verejného sektora.

vi) transfery medzi účtovnými jednotkami ústrednej správy, resp. územnej samosprávy a podnikateľmi, nadáciami, Európskou úniou.

3.1. Druhy transferov

Medzi subjektmi ústrednej správy a územnej samosprávy rozlišujeme dva druhy transferov *kapitálové* a *bežné*. Kapitálové transfery slúžia na nákup kapitálu – strojov, zariadení, áut a iné. Kapitál podlieha amortizácií, preto s týmto druhom transferov je spojené odpisovanie. Bežné transfery sa týkajú prevádzkových výdavkov, napr. výplata miezd, kúpa materiálu, inkaso.

3.2. Príklady transferov

Uvedme konkrétnejšie príklady transferovania v rámci 1. a 2. skupiny subjektov verejného sektora a spôsob akým treba k ním pristúpiť pri vykazovaní do individuálnych účtovných závierok. Tu je potrebné si uvedomiť, že transfery sa vykazujú vo vecnej a časovej súvislosti.

Možností transferovania medzi jednotlivými skupinami subjektov je viac, ale

príklady, ktoré uvedieme, nám budú na ilustrovanie problematiky stačiť. K transferom medzi subjektmi 1. a 2. skupinou treba zvoliť iný prístup ako k transferom v rámci týchto dvoch skupín. Medzi subjektmi ústrednej správy a územnej samosprávy totiž neexistujú vzťahy ovládania, štát sa nepodieľa na ovládaní obcí a VÚC. Preto tieto transfery budú mať taký istý charakter ako transfery medzi štátom a cudzími subjektmi.

V ústrednej správe nám budú kvalitatívne stačiť dva prípady na znázornenie transferovania:

i) Štát (prostredníctvom Ministerstva financií) poskytuje transfer správcovi kapitoly štátneho rozpočtu a tento transfer už neputuje ďalej. V tomto prípade sa transfer u poskytovateľa v individuálnej účtovnej závierke zaúčtuje ako časovo rozlíšený náklad. U prijímateľa tento transfer predstavuje časovo rozlíšený výnos.

ii) Štát poskytuje kapitálový transfer správcovi kapitoly štátneho rozpočtu, ktorý ho ďalej transferuje svojej rozpočtovej organizácií. Pre Ministerstvo financií znamená tento transfer časovo rozlíšený náklad, správca kapitoly v tomto prípade vystupuje aj ako poskytovateľ, a zároveň prijímateľ toho istého transferu, preto sa tento transfer nijako neprejaví na výsledku jeho hospodárenia, rozpočtová organizácia tento transfer zaznamená ako časovo rozlíšený výnos.

iii) V územnej samospráve existuje viac konsolidovaných celkov, ako príklad toku transferu uvedieme možnosť, keď obec alebo VÚC poskytuje transfer svojej rozpočtovej alebo príspevkovej organizácií. VÚC alebo obec ako poskytovatelia tohto transferu ho evidujú ako náklad s časovým rozlíšením. Pre dcérske spoločnosti predstavuje tento transfer časovo rozlíšený výnos.

Medzi subjektmi ústrednej správy a štátnej samosprávy spomeňme dva príklady transferov:

iv) Štát poskytuje transfer správcovi kapitoly štátneho rozpočtu, ktorý ho ďalej posielá príslušnej obci alebo VÚC, kde transfer ostáva. Štát už v tomto prípade neovláda subjekty územnej samosprávy, preto bude tento transfer evidovať ako náklad časovo nerozlíšený. Príslušným ministerstvom transfer len prechádza, preto táto transakcia nebude mať žiadny vplyv na individuálnu účtovnú závierku ministerstva. VÚC a obce, ktorým je transfer určený, ho vo svojom výkazníctve vedú ako časovo rozlíšený výnos.

v) Štát poskytuje transfer správcovi kapitoly štátneho rozpočtu, ktorý ho ďalej posielá obci alebo VÚC, odkiaľ potom putuje do ich rozpočtovej alebo príspevkovej organizácie. Opäť platí podobná schéma ako z predchádzajúceho príkladu. Štát zaznamenáva náklad časovo nerozlišený, pretože k subjektom z druhej skupiny sa stavia ako k cudzím osobám. Ministerstvom, obcou a VÚC transfer len prechádza. Rozpočtové a príspevkové organizácie obcí a VÚC evidujú transfer ako časovo rozlišený výnos.

3.3. Grafické znázornenie konsolidácie transferu

Premietnime si konsolidáciu transferov na príklade, keď Ministerstvo financií odosiela transfer Ministerstvu vnútra. V súvahe na strane aktív MF sa tento transfer eviduje ako pohľadávka voči MV. Pre MV naopak tento transfer znamená záväzok voči MF. Vo výkazoch ziskov a strát oboch ministerstiev sa transfer časovo rozlišuje, na jednej strane ako výnos, na druhej ako náklad. S elimináciou transakcie v konsolidovanej súvahe ani v konsolidovanom výkaze ziskov a strát nebude žiadny problém, pretože transfer je v oboch prípadoch vedený v celej hodnote a celý transfer sa eliminuje, preto táto transakcia nemá vplyv na výsledok hospodárenia konsolidovaného celku a ani na výsledok hospodárenia v súhrnnej účtovnej závierke. Na obrázkoch dolu je znázornená konsolidácia transferu v konsolidovanej súvahe a v konsolidovanom výkaze ziskov a strát.

Súvaha MF SR		Agregovaná súvaha		Konsolidovaná súvaha	
majetok MF SR	vl. imanie MF SR	majetok MF SR	vl. imanie MF SR	majetok MF SR	vl. imanie MF SR
pohľadáv. voči MV SR	záväzky MF SR	pohľadáv. voči MV SR	záväzky MF SR	majetok MV SR	vl. imanie MV SR
					záväzky MF SR
					záväzky MV SR
Súvaha MV SR					
majetok MV SR	vl. imanie MV SR	majetok MV SR	vl. imanie MV SR		
	záväzky voči MF SR		záväzky voči MF SR		
	záväzky MV SR		záväzky MV SR		

VZS MF SR		Agregovaný VZS		Konsolidovaný VZS	
náklady MF	výnosy MF SR	náklady MF	výnosy MF SR	náklady MF	výnosy MF SR
transfery odoslané MV SR		transfery odoslané MV SR		náklady MV SR	
zisk MF		zisk MF		zisk MF	
VZS MV SR		náklady MV SR	výnosy MV SR	zisk MF	výnosy MV SR
náklady MV SR	výnosy MV SR	zisk MV SR	transfery od MF	zisk MV SR	výnosy MV SR
zisk MV SR	transfery od MF				

3.4. Konsolidácia nákladov a výnosov z transferov

Z uvedených príkladov vyplýva, že transfery „svojim“, či už ide o kapitálové alebo bežné, sa v individuálnych súvahách vykazujú ako zrkadlový obraz (u poskytovateľa ako pohľadávka, u prijímateľa ako záväzok v rovnakej výške), ak sú vzájomne odsúhlasené k 31.12. Tieto transfery sa v individuálnych výkazoch ziskov a strát vykazujú tiež zrkadlovo (náklad u poskytovateľa, výnos v rovnakej výške u prijímateľa), preto eliminácia týchto transakcií nebude ovplyvňovať na výsledok hospodárenia.

Transfery „cudzím“ nebudú zobrazené ako zrkadlový obraz, pretože poskytovateľ bude mať celý transfer v nákladoch, zatiaľ čo prijímateľ bude prijatý transfer časovo rozlišovať, teda nebude ho mať vo výnosoch celý. Eliminácia v prípade poskytnutia bežného transferu bude jednoduchá, ak príde k spotrebe plnej výšky transferu. V prípade kapitálového transferu môže byť situácia trochu iná. Napr. štát poskytuje kapitálový transferu na nákup kopírky vo výške 2000 EUR zo štátneho rozpočtu VÚC prostredníctvom svojej rozpočtovej organizácie. Životnosť kopírky sú 4 roky, VÚC bude každý rok po dobu štyroch rokov lineárne odpisovať 500 EUR z hodnoty kopírky. VÚC vykazuje výnosy budúcich období voči MF SR ako štátu vo výške 1500 EUR, ale MF SR ako štát nevykazuje žiadnu pohľadávku (t.j. nula) v konsolidovanej účtovnej závierke ústrednej správy. V súvislosti s touto transakciou VÚC vykazuje vo výnosoch výnosy samosprávy z kapitálových transferov zo štátneho rozpočtu vo výške 500 EUR (voči MF SR ako štátu) a MF SR ako štát v konsolidovanej účtovnej závierke ústrednej správy

vykazuje náklady na transfery zo štátneho rozpočtu ostatným subjektom verejnej správy vo výške 2000 EUR (voči VÚC). Eliminácia tohto transferu bude mať vplyv na výsledok hospodárenia v súhrnnej účtovnej závierke, a to vo výške časového rozlíšenia, vykazovaného v súvahe. Táto konsolidácia nebude mať vplyv na výsledok hospodárenia v konsolidovanej účtovnej závierke VÚC ani MF SR. Tento konkrétny transfer prinesie za prvé účtovné obdobie výnos vo výške 1500 EUR v súhrnnej účtovnej závierke. V nasledovných 3 rokoch bude predstavovať náklad vo výške odpisu.

4. Metódy konsolidácie

4.1. Metóda úplnej konsolidácie

Metóda úplnej konsolidácie sa používa pri zahrňovaní dcérskych účtovných jednotiek do konsolidovanej účtovnej závierky. Táto metóda konsolidácie je najdokonalejšia, a zároveň najčastejšia používaná metóda, pretože v štátnej správe sa najčastejšie vyskytuje práve vzťah materská – dcérska účtovná jednotka. „Materská účtovná jednotka verejnej správy je účtovná jednotka, ktorá je správcom kapitoly štátneho rozpočtu, VÚC, obec alebo Ministerstvo financií, ak má zriadenú rozpočtovú organizáciu, príspevkovú organizáciu alebo dcérsku účtovnú jednotku.” (Opatrenie MF SR zo 17. decembra 2008)

Majme účtovnú jednotku A, ktorá je subjektom verejnej správy a ktorá má zriadenú jednu rozpočtovú organizáciu B, ktorá pre ňu predstavuje dcérsku účtovnú jednotku. Celkovo by sa dal postup pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky tohto konsolidovaného celku zhrnúť do 4 oblastí:

- Najskôr sa zoberie individuálna účtovná závierka dcérskej účtovnej jednoty a prispôbia sa štruktúrou, obsahom, rozsahom, prípadne sa jednotlivé položky prepočítajú na euro. Tu sa používa konsolidačný balík (rozoberieme v 5. kapitole).

- Takto máme už jednotlivé položky súvahy a výkazu ziskov a strát v spoločnom základe. Môžeme ďalej položku po položke sčítovať do jednej spoločnej agregovanej súvahy a do agregovaného výkazu ziskov a strát.

- Pretože v agregovanej súvahe a agregovanom výkaze ziskov a strát sa vyskytujú položky, ktoré boli výsledkom vzájomných transakcií, musíme tieto položky ošetriť takým spôsobom, že ich konsolidujeme. Tu je aplikovaná tzv. fikcia ekonomickej jednotky, kedy namiesto dvoch samostatných jednotiek berieme všetky ako jednu ekonomickú (účtovnú) jednotku. Konsolidovať budeme postupne kapitál, pohľadávky a záväzky, výsledok hospodárenia a náklady a výnosy.

- Nakoniec sa zistia podiely iných menšinových vlastníkov a samostatne sa vykážu vo výkaze ziskov a strát. V našom prípade nemáme menšinových spoločníkov.

Graficky si proces eliminácie vzájomných transakcií môžeme medzi našimi dvoma účtovnými jednotkami znázorniť nasledovne:

Súvaha A		Agregovaná súvaha		Konsolidovaná súvaha	
podieľ v B	vlastné imanie	podieľ v B	vlastné imanie	majetok	vlastné imanie
pohľadáv. voči B	záväzky	pohľadáv. voči B	záväzky	majetok	záväzky
majetok		majetok			
Súvaha B		Agregovaná súvaha		Konsolidovaná súvaha	
majetok	vl. imanie	majetok	vl. imanie	majetok	záväzky
	záväzky voči A		záväzky voči A		
	záväzky		záväzky		

VZS A		Agregovaný VZS		Konsolidovaný VZS	
náklady s B	výnosy s B	náklady s B	výnosy s B	náklady	výnosy
náklady	výnosy	náklady	výnosy	zisk	výnosy
zisk		zisk			
VZS B		Agregovaný VZS		Konsolidovaný VZS	
náklady s A	výnosy s A	náklady s A	výnosy s A	náklady	výnosy
náklady	výnosy	náklady	výnosy	zisk	
zisk		zisk			

4.1.1. Konsolidácia kapitálu

Pri konsolidácii kapitálu sa eliminujú podiely materskej účtovnej jednotky na vlastnom imaní dcérskej účtovnej jednotky v takom percentuálnom vyjadrení, ktoré na tieto podiely pripadá. To znamená, ak materská účtovná jednotka má menší vplyv ako 100% podiel na ovládaní dcérskej účtovnej jednotky, tak sa v agregovanej súvahe eliminuje

presne tá časť podielu na vlastnom imaní dcérskej účtovnej jednotky, zvyšné percentá budú vyjadrené v samostatnej položke súvahy ako podiely iných účtovných jednotiek.

Pri konsolidácii kapitálu bude dôležitý moment prvej konsolidácie kapitálu. Z hľadiska fikcie ekonomickej jednotky tento moment vnímame akoby materská účtovná jednotka obstarala konkrétne položky majetku a záväzkov dcérskej účtovnej jednotky a od tohto okamihu spoločne hospodária. Pri tomto momente oddelene sledujeme:

- tú časť majetku a vlastného imania dcérskej účtovnej jednotky, ktoré materská účtovná jednotka nadobudla v momente obstarania svojich podielov na dcérskej účtovnej jednotke;

- výsledok hospodárenia dcérskej účtovnej jednotky, ktorý táto dosiahla po momente obstarania podielov.

Ďalej pri momente obstarania podielov musíme odlišiť dátum, kedy dochádza k prvej konsolidácii kapitálu (v deň obstarania podielov sa zistí výška podielov materskej účtovnej jednotky na vlastnom imaní a majetku dcérskej účtovnej jednotky) a dátumu, kedy sa zostavuje prvá konsolidovaná účtovná závierka za konsolidovaný celok (31.12.). Pri zostavovaní prvej konsolidovanej účtovnej závierky (máme na mysli účtovné obdobie kedy boli obstarané podiely) sa vykonajú všetky konsolidačné opatrenia, pričom konsolidovaná súvaha je súčtom majetku a záväzkov materskej a dcérskej účtovnej jednotky, kým konsolidovaný výkaz ziskov a strát bude súčtom nákladov a výnosov materskej účtovnej jednotky od 1.1. do 31.12. a nákladov a výnosov dcérskej účtovnej jednotky od dátumu obstarania podielov po 31.12.

Prvá konsolidácia kapitálu je dôležitá aj z toho pohľadu, že pri obstaraní podielov môže vzniknúť goodwill – konsolidačný rozdiel. V momente obstarania podielov priradí materská účtovná jednotka obstarávaciu cenu položkám majetku a záväzkov dcérskej účtovnej jednotky, ktoré obstarala. To znamená, že ohodnotí konkrétne položky majetku a záväzkov dcérskej účtovnej jednotky ich reálnou hodnotou. Deje sa to nezávisle od toho, aká je účtovná hodnota jednotlivých položiek vykázaných v súvahe dcérskej účtovnej jednotky. V niektorých prípadoch dochádza k tomu, že obstarávacía cena je vyššia ako reálna hodnota majetku a záväzkov dcérskej účtovnej jednotky, vtedy hovoríme o kladnom goodwille (alebo len goodwill). V opačnom prípade, ak je táto cena nižšia, rozlišujeme záporný goodwill.

Goodwill súvisí s predpokladanými ekonomickými vyhliadkami dcérskej spoločnosti. Ak sa očakáva, že účtovná jednotka môže v budúcnosti produkovať kladný výsledok hospodárenia, je kupujúci ochotný zaplatiť viac ako je reálna hodnota majetku

predávanej spoločnosti. Nižšia obstarávacia cena ako reálna hodnota spoločnosti môže byť dôsledkom toho, že predávajúci je v časovej tiesni, alebo sa predpokladá, že predávaná spoločnosť bude dosahovať v budúcnosti stratu a kupujúcemu sa podarí vyjednať nižšia kúpna cena. Goodwill teda môže prinášať ekonomické úžitky, preto bude vykazovaný na strane aktív ako dlhodobý nehmotný majetok a postupne odpisovaný. Záporný goodwill sa rozpúšťa do výnosov. V prípade, že by sa materská účtovná jednotka pomýlila a zaplatila viac, celý goodwill alebo jeho časť sa odpisuje do nákladov v momente obstarania podielov.

Situácia objavujúca sa vo verejnom sektore najčastejšie je, ak materská účtovná jednotka zriadi dcérsku účtovnú jednotku, v takom prípade goodwill nevzniká a nemusí sa teda ani zisťovať.

V nasledujúcich konsolidáciách sa nadväzuje na úpravy, ktoré sa uskutočnili v predchádzajúcich konsolidáciách, odpisuje sa goodwill a rozpúšťa záporný goodwill. Odpisovanie goodwillu znižuje konsolidovaný výsledok hospodárenia, rozpúšťanie záporného goodwillu tento výsledok zvyšuje.

4.1.2. Konsolidácia pohľadávok a záväzkov

Pohľadávky a záväzky sa v rámci konsolidovaného celku verejnej správy konsolidujú v plnej výške, nezávisle od toho, či má materská účtovná jednotka podiely v dcérskej účtovnej jednotke vo výške 100% alebo menej. „Do tohto konceptu konsolidovania patria všetky vzťahy v rámci konsolidovaného celku, ktoré majú charakter pôžičiek a pohľadávok, časového rozlíšenia na strane majetku a rezerv, záväzkov a časového rozlíšenia na strane záväzkov.“ (Opatrenie MF SR zo 17. decembra 2008) Problém v eliminácii pohľadávok a záväzkov nenastáva, ak dlhujúca strana má vo svojej individuálnej účtovnej závierke vykázaný záväzok v rovnakej hodnote ako je hodnota pohľadávky, ktorú uvádza strana očakávajúca splatenie záväzku. V praxi ale môžu nastať možnosti, že pohľadávka sa nerovná záväzku. Vtedy hovoríme o rozdieloch.

Tie rozlišujeme:

- *pravé*,
- *nepravé*.

Pravé rozdiely nastanú napr. (všetky účtovné jednotky berieme ako súčasť konsolidovaného celku), ak:

- niektorá účtovná jednotka vytvorila rezervu, ale iná účtovná jednotka neviduje vo svojej súvahe túto rezervu;

- niektorá účtovná jednotka vytvorila opravnú položku k pohľadávke voči inej účtovná jednotka, ale iná účtovná jednotka vedie vo svojom účtovníctve záväzok v pôvodnej výške.

Pravé rozdiely majú vplyv na výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia v konsolidovanej účtovnej závierke. Ak je výška pohľadávky väčšia ako výška záväzku, vtedy sa bude jednať o stratu, ktorá je rovná ich rozdielu.

Ak naopak záväzok je väčší ako pohľadávka, vtedy hovoríme o výnose rovnému ich rozdielu. V prvej eliminácii sa to prejaví v plnej výške, v nasledujúcich konsolidovaných účtovných závierkach sa budú pripočítavať alebo odpočítavať zmeny zaznamenané počas jednotlivého účtovného obdobia.

Nepравé rozdiely nastávajú ak napr.:

- niektorá účtovná jednotka chybne zaúčtuje pohľadávku alebo záväzok;
- vznikne situácia, že splatenie záväzku sa oneskorí tým, že na bankový účet strany očakávajúcej pohľadávku príde platba v druhom účtovnom období.

Nepравé rozdiely je možné odstrániť už v individuálnych účtovných závierkach, najneskôr by ale mali byť zistené pred zostavením agregovanej súvahy.

4.1.3. Konsolidácia nákladov a výnosov

Náklady a výnosy, ktoré vznikli transakciami medzi účtovnými jednotkami v rámci konsolidovanom celku verejnej správy, sa vylučujú, eliminujú v celej výške, nezávisle od výšky podielov materskej účtovnej jednotky na vlastnom imaní dcérskej účtovnej jednotky. Príkladom nákladov a výnosov sú napr. náklady na transfery zo štátneho rozpočtu, náklady na transfery z rozpočtu obce, výnosy z bežných transferov zo štátneho rozpočtu, výnosy z bežných transferov od ostatných subjektov verejnej správy a iné. (Postupu pri konsolidácii transferov sme sa venovali v 3. kapitole.) Špeciálnym prípadom konsolidácie nákladov a výnosov je konsolidácia medzivýsledku, ktorý s nimi úzko súvisí.

4.1.4. Konsolidácia výsledku hospodárenia

Keď medzi dvoma účtovnými jednotkami prebehne taká transakcia, že ocenenie majetku v súvahe na konci účtovného obdobia je vyššie alebo nižšie ako by bolo v prípade, ak by tieto dve boli len jednou účtovnou jednotkou, hovoríme o medzivýsledku. Medzivýsledok sa pri metóde úplnej konsolidácie eliminuje v celej výške nezávisle od toho, aké podiely má materská účtovná jednotka na vlastnom imaní dcérskej spoločnosti. Uvedme si vznik medzivýsledku na príkladoch.

1. Príklad účtovania zásob

Medzivýsledok môže vzniknúť, ak účtovná jednotka A kúpi nejaký materiál za 10.000 EUR a následne ho predá účtovnej jednotke B za 10.500 EUR. Spoločnosť A a spoločnosť B tvoria konsolidovaný celok verejnej správy. Spoločnosť B tento materiál do konca daného účtovného obdobia nepoužije na žiadne účely a materiál v hodnote 10.500 EUR bude vykazovaný ako zásoba. V individuálnom výkaze ziskov a strát spoločnosti A je výsledkom tejto operácie zisk $10.500 - 10.000 = 500$ EUR, ktorý je zahrnutý do individuálnej účtovnej závierky spoločnosti A. Obe úvahy sú správne, ale v zmysle fiktívnej ekonomickej jednotky nemohol nastať v danom účtovnom období žiaden zisk. Zisk v rámci ekonomickej jednotky môže byť vykázaný až vtedy, keď účtovná jednotka B použije materiál, resp. ho predá inej účtovnej jednotke mimo konsolidovaný celok. Preto v účtovnom období, v ktorom sa uskutočnila transakcia, zisk dosiahnutý účtovnou jednotkou A bude v konsolidovanej účtovnej závierke eliminovaný vo výške 100% - 500 EUR. Ale v prípade, že účtovná jednotka B zásoby predá tretej osobe, ekonomická jednotka zisk už dosiahne, a až vtedy tento zisk bude môcť byť plne vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke.

Premietnime si ako by nasledovná transakcia vyzerala v konsolidovanej účtovnej závierke v účtovnom období, v ktorom prebehla.

	ÚJ A		ÚJ B		Konsolidácia		KÚZ	
	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
výkaz ziskov a strát								
tržby z predaja tovaru		10500			10500			
náklady na predaný tovar	10000					10000		
VH bež. účtovného obdobia	500					500		
Spolu	10500	10500			10500	10500		
Súvaha								
Zásoby			10500			500	10000	
vzáj. pohľadávky / záväzky	10500			10500	10500	10500		
VH bež. účtovného obdobia		500			500			

2. Príklad dlhodobého majetku

Opäť predpokladajme, že máme dve účtovné jednotky v rámci konsolidovaného celku. Ďalším príkladom vzniku medzivýsledku môže byť, ak účtovná jednotka A kúpi

stroj za 100.000 EUR a predá ho účtovnej jednotke B za 110.000 EUR. Ku koncu daného účtovného obdobia účtovná jednotka A dosiahla touto transakciou zisk 10.000 EUR. Stroj predstavuje pre účtovnú jednotku B dlhodobý majetok, ktorý bude odpisovať 10 rokov, každoročne po 11.000 EUR. Takto by bola transakcia vyjadrená v individuálnych účtovných závierkach spoločností A a B. Ale v konsolidovanej účtovnej závierke nebude v účtovnom období, v ktorom prebehla transakcia, vykázaný zisk 10.000 EUR, pretože z hľadiska jednej ekonomickej jednotky tento zisk nemôže byť realizovateľný. V konsolidovanej účtovnej závierke bude k 31.12. namiesto obstarávacej ceny 110.000 EUR vykázaná cena 100.000 EUR. Čím sa zníži výsledok hospodárenia o 10.000 EUR. Takisto sa ale zmenia odpisy stroja v konsolidovanej účtovnej závierke, ktoré sa znížia kvôli zníženiu obstarávacej ceny o 1.000 EUR na 10.000 EUR. Tým sa ale znížia náklady na odpisy stroja, čo bude mať dopad na zvýšenie výsledku hospodárenia v konsolidovanej účtovnej závierke o 1.000 EUR v každom z 10 rokov, počas ktorých bude stroj odpisovaný.

Ilustrujme si aj tento príklad tabuľkou.

	ÚJ A		ÚJ B		Konsolidácia		KÚZ	
	MD	D	MD	D	MD	D	MD	D
výkaz ziskov a strát								
náklady na predaný stroj	100000					100000		
náklady na odpisy stroja			11000			1000	10000	
tržby z predaja tovaru		110000			110000			
VH bež. účtovného obdobia	10000		-11000			9000	-10000	
Súvaha								
dlhodobý majetok			99000			9000	90000	
vzáj. pohľadávky/závazky								
VH bež. účtovného obdobia		10000		-11000	9000			-10000

Medzivýsledok vzniká v účtovných jednotkách verejnej správy zriedka. Eliminácia medzivýsledku sa prejavuje na výsledku hospodárenia za bežné účtovné obdobie v konsolidovanej účtovnej závierke pri prvej konsolidácii v plnej výške, pri ďalších konsolidáciách vo výške jeho zmeny oproti predchádzajúcemu obdobiu.

4.2. Metóda podielovej konsolidácie

Situácia, že účtovná jednotka má s ďalšou účtovnou jednotkou spoločný rozhodujúci vplyv na ovládanie inej účtovnej jednotky, vo verejnej správe nenastáva často. Pre prípad, že takáto možnosť nastane, je v Opatrení MF SR definovaná metóda podielovej konsolidácie, ktorou sa zahrnujú do konsolidovanej účtovnej závierky spoločné účtovné jednotky. Metóda podielovej konsolidácie je menej dokonalou v porovnaní s metódou úplnej konsolidácie, pretože pri podielovej konsolidácii sa pri zoskupovaní, agregovaní jednotlivých položiek záväzkov a pohľadávok, nákladov a výnosov, tieto položky prevezmú len vo výške percentuálneho podielu konsolidujúcej účtovnej jednotky na vlastnom imaní spoločnej účtovnej jednotky. Ak má napr. účtovná jednotka 40 % podiel na majetku inej účtovnej jednotky, tak do konsolidovanej účtovnej závierky sa prevezme len 40 % majetku a záväzkov, nákladov a výnosov. Ostatných 60 % sa vôbec nepreberá, nevzniká tak kategória podielov iných spoločníkov.

V nasledovnom príklade sa zameriame na konsolidáciu spoločnej účtovnej jednotky. Účtovná jednotka verejnej správy má zriadenú jednu rozpočtovú organizáciu (dcérska spoločnosť) a má 45% podiel na ovládaní inej účtovnej jednotky (predstavuje spoločnú účtovnú jednotku) spolu s ďalšou účtovnou jednotkou. Pri konsolidácii tohto celku sa postupuje podobne ako v prípade metódy úplnej konsolidácie. Prostredníctvom konsolidačného balíka sa prispôbia jednotlivé individuálne účtovné závierky, ďalej sa vytvorí agregovaná súvaha a agregovaný výkaz ziskov a strát, ktorá pozostáva z troch súvah a troch výkazov ziskov a strát. Zo spoločnej účtovnej jednotky prevezme do agregovanej súvahy a agregovaného výkazu ziskov a strát 45% majetku, záväzkov, nákladov a výnosov. Uskutočnia sa jednotlivé oblasti konsolidácie – kapitálu, pohľadávok a záväzkov, výsledku hospodárenia, nákladov a výnosov. Podiely iných spoločníkov sa v prípade spoločnej účtovnej jednotky zisťovať nebudú. Konsolidácia kapitálu je rovnaká ako pri metóde úplnej konsolidácie, vzájomné transakcie medzi spoločnou a ostatnými účtovnými jednotkami konsolidovaného celku sa eliminujú len vo výške 45 %. Ak napr. konsolidovaná účtovná jednotka (správca kapitoly štátneho rozpočtu, obec, VÚC, RO, PO) vykazuje pohľadávku voči spoločnej účtovnej jednotke vo výške 1000 EUR. Spoločná účtovná jednotka vykazuje voči nej záväzok vo výške 1000 EUR. V agregovanej súvahe je vykázaná pohľadávka vo výške 1000 EUR a záväzok vo výške 450 EUR, čo zodpovedá percentuálnemu podielu konsolidovanej účtovnej jednotky na základnom imaní spoločnej účtovnej jednotky. Záväzok sa konsoliduje celý (t.j. 450 EUR) a pohľadávka len vo výške 450 EUR. Zvyšok pohľadávky 550 EUR sa v konsolidovanej súvahe ponecháva,

zodpovedá podielom ostatných spoločníkov (55 %) v spoločnej účtovnej jednotke, tí sú braní ako tretie osoby.

4.3. Metóda vlastného imania

Touto metódou preberá konsolidujúca účtovná jednotka do konsolidovanej účtovnej závierky svoje pridružené účtovné jednotky. Je najmenej dokonalou metódou.

Položky majetku, záväzkov, nákladov a výnosov sa z individuálnej účtovnej závierky pridruženej účtovnej jednotky nepreberajú do agregovanej súvahy a agregovaného výkazu ziskov a strát. V prípade vzájomných transakcií pridruženej účtovnej jednotky v rámci konsolidovaného celku sa konsolidujú len kapitál a výsledok hospodárenia, ďalej sa upravuje aj položka v agregovanej súvahe - dlhodobý finančný majetok. V prípade tejto položky sa bude znižovať alebo zvyšovať ocenenie, ktoré vyjadruje podiel na vlastnom imaní pridruženej účtovnej jednotky, tak aby toto ocenenie sedelo s podielom materskej účtovnej jednotky v danom účtovnom období. Konsolidácia kapitálu sa vykonáva podľa rovnakých princípov ako v metóde úplnej konsolidácie. Podiely materskej účtovnej jednotky v pridruženej účtovnej jednotke sa vykazujú vo výške podielu na reálnej hodnote majetku a záväzkov pridruženej účtovnej jednotky, nie v obstarávacej cene. „Konsolidácia výsledku hospodárenia sa uskutočňuje vo výške zodpovedajúcej percentuálnemu podielu konsolidujúcej účtovnej jednotky na pridruženej účtovnej jednotky.“ (Opatrenie MF SR zo 17. decembra 2008) Podiely iných spoločníkov na vlastnom imaní pridruženej účtovnej jednotky sa nebudú zisťovať.

5. Konsolidácia vo verejnom sektore SR z technického hľadiska

Potrebné pri zostavovaní konsolidovaných účtovných výkazov vo verejnom sektore SR je, aby všetky účtovné jednotky zahrnuté do konsolidovanej účtovnej závierky používali rovnaké účtovné zásady a postupy. Vo verejnom sektore SR je 7 skupín účtovných jednotiek, ktoré sa zahŕňajú do konsolidovanej resp. súhrnnej účtovnej závierky a používajú nim prislúchajúce účtovné osnovy a postupy. Napr. rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, obce, VÚC, štátne fondy používajú odlišné účtovné postupy a účtovnú osnovu ako časť dcérskych, spoločných a pridružených účtovných jednotiek Fondu národného majetku a ministerstiev.

Docielenie jednotnosti v postupoch účtovania sa vo verejnej správe SR dosahuje formou vyplňania konsolidačných balíkov. Tie slúžia na prispôbenie troch druhov dcérskych účtovných jednotiek (RO, PO, obchodných spoločností) z hľadiska štruktúry, obsahu, rozsahu a ocenenia jednotlivých položiek súvahy a výkazu ziskov a strát, pričom ako spoločný základ slúžia účtovné postupy pre RO, PO, obce, VÚC, štátne fondy. Pre VÚC, obce a správcov kapitol ŠR nebude problematické zahrnúť do konsolidovanej účtovnej závierky nimi zriadené RO, PO. Ale ak napr. nejaký VÚC bude mať podiely v akciovej spoločnosti alebo spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorá sa zahŕňa do konsolidovanej účtovnej závierky, potom táto účtovná jednotka musí upraviť svoju účtovnú závierku tak, akoby používala účtovnú osnovu a postupy účtovania pre RO, PO, štátne fondy, obce a VÚC.

Z organizačného hľadiska konsolidácia vyzerá tak, že najprv konsolidovaná účtovná jednotka zostaví svoju účtovnú závierku podľa postupov účtovania, ktoré sú pre ňu platné. Kvôli jej zahrnutia do konsolidovanej účtovnej závierky ju následne prevedie na spoločný základ (konsolidačný balík), a potom svoju účtovnú závierku posiela konsolidujúcej účtovnej jednotke. Konsolidačný balík vyplňajú všetky účtovné jednotky konsolidovaného celku nielen tie, ktoré účtujú podľa iných postupov účtovania, ale napr. aj dcérske účtovné jednotky, ktoré sú RO a PO. To je kvôli tomu, že materská účtovná jednotka potrebuje na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky viac informácií ako obsahuje účtovná závierka dcérskej účtovnej jednotky. To aké informácie má konsolidačný balík poskytovať, si materská účtovná jednotka definuje sama.

Konsolidačné balíky sa vyplňajú za obdobie od 1.1. do 31.12. a ich účelom je zjednodušiť a zautomatizovať zostavovanie konsolidovaných účtovných závierok.

Konsolidačný balík obsahuje informácie za bežné a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie.

„Konsolidačný balík obsahuje (zjednodušene):

- krycí list (základné informácie o účtovnej jednotke vstupujúcej do KÚZ),
- informácie o konsolidovanom celku,
- hlavnú knihu v požadovanom členení,
- súvahu,
- výkaz ziskov a strát,
- jednotlivé záložky o pohybe vlastného imania, rezerv, dlhodobého majetku,
- dlhodobý finančný majetok
- jednotlivé položky zostatkov, stavov, transferom (voči súhrnnému celku, voči iným subjektom)
- informácie potrebné pre zostavenie konsolidovaných poznámok,
- štatistické tabuľky,
- kontroly.“ (PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Štruktúra konsolidačného balíka, 2007)

Jednotlivé tabuľky konsolidačného balíka sú do veľkej miery zautomatizované, manuálne vstupy sú obmedzené na minimum.

Pre samotnú konsolidáciu je dôležité, aby si účtovné jednotky odsúhlasovali výšku vzájomných transakcií. Vzájomné transakcie, transfery voči účtovným jednotkám patriacim do súhrnného celku (všetky účtovné jednotky, ktoré sú zahrnuté do súhrnnej účtovnej závierky) a zostatky na účtoch si účtovné jednotky vopred odsúhlasujú formou tzv. „odsúhlasovania“, to sa vykonáva pomocou odsúhlasovacích/konfirmačných listov. Napr. odsúhlasovanie vzájomných nákladov a výnosov prebieha ešte pred zostavovaním konsolidačných balíkov. Ak pri odsúhlasovaní vzájomných transakcií vznikli nejaké rozdiely účtovné jednotky by ich mali analyzovať.

Účtovné jednotky verejného sektora si odsúhlasujú:

- i) vzájomné pohľadávky a záväzky,
- ii) vzájomné náklady a výnosy,
- iii) vzájomné transfery v rámci ústrednej správy a v rámci územnej samosprávy - ich celkovú výšku poskytnutia, zostatok v súvahe, hodnotu zúčtovania v bežnom roku do

nákladov resp. výnosov; informácie o transferoch zo skupiny 1 do skupiny 2 budú potrebné tiež, v inej forme.

iv) vzájomný predaj/nákup dlhodobého majetku,

v) vzájomný predaj/nákup zásob,

vi) položky časového rozlíšenia.“ (PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Štruktúra konsolidačného balíka, 2007)

Záver

Cieľom bakalárskej práce bolo popísať princípy zostavovania konsolidovaných účtovných výkazov vo verejnom sektore Slovenskej republiky. Tie sa začali od účtovného obdobia 2009 na území SR zostavovať podľa štandardov vydaných Medzinárodnou federáciou účtovníkov (IFAC - International Federation of Accountants) a boli implementované do väčšiny krajín EÚ. Základným cieľom konsolidovanej účtovnej závierky je prispieť k efektívnejšiemu riadeniu jednotlivých konsolidovaných celkov a poskytovať informácie o konsolidovaných celkoch ako o samostatných ekonomických jednotkách. Účelom zostavovania konsolidovaných účtovných výkazov je aj vytvorenie súhrnnej účtovnej závierky Ministerstvom financií SR, ktorá bude prinášať pohľad na celý verejný sektor ako jeden celok, čo umožní porovnať hospodárenie verejného sektora SR s inými krajinami EÚ.

Štruktúra verejného sektora má veľký vplyv na priebeh konsolidácie vo verejnom sektore z globálneho hľadiska. Špecifiká štátneho účtovníctva a výkazníctva vychádzajú z toho, ako sú nastavené rozpočtové pravidlá pre ústrednú správu a štátnu samosprávu. Týmito osobitosťami verejného sektora SR sa zaoberajú 2. a 3. kapitola. Podrobnosti o jednotlivých metódach a princípoch konsolidácie sa rozoberajú v 4. kapitola. Tomu ako konsolidácia vyzerá z technického hľadiska a organizačného hľadiska sa venuje 5. kapitola. Týmto považujem cieľ bakalárskej práce za splnený.

Bibliografia

- [1] PRICEWATERHOUSECOOPER: POSTUPY KONSOLIDÁCIE PODĽA IPSAS: Kurz: Konsolidovaná účtovná závierka , PricewaterhouseCoopers, 2007
- [2] PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Celkový prehľad, PricewaterhouseCoopers, 2007
- [3] PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Štruktúra KÚZ, definícia pojmov, zásady zostavenia KÚZ, spôsob zahrnutia účtovných jednotiek do KÚZ, technika konsolidácie, PricewaterhouseCoopers, 2007
- [4] PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Metóda úplnej konsolidácie, PricewaterhouseCoopers, 2007
- [5] PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Metóda podielovej konsolidácie, PricewaterhouseCoopers, 2007
- [6] PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Metóda vlastného imania, PricewaterhouseCoopers, 2007
- [7] PRICEWATERHOUSECOOPER: KONSOLIDAČNÝ BALÍK: Štruktúra konsolidačného balíka, PricewaterhouseCoopers, 2007
- [8] PRICEWATERHOUSECOOPER: TRANSFERY, PricewaterhouseCoopers, 2006
- [9] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 17. decembra 2008 č. MF/27526/2008-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o metódach a postupoch konsolidácie vo verejnej správe a podrobnosti o usporiadaní a označovaní položiek konsolidovanej účtovnej závierky vo verejnej správe.
- [10] Zákon č. 431/2002 Z.z. z 18 júna 2002 o účtovníctve v znení neskorších predpisov
- [11] Šlosárová, A. a kol. 2006. Analýza účtovnej závierky. Bratislava: IURA Edition, 2006. 478 s. ISBN: 80-8078-070-06.
- [12] Materiály na internetovej stránke:
<http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=6717>