

KONSOLIDÁCIA VO VEREJNEJ SPRÁVE SR SO ZAMERANÍM NA KONSOLIDÁCIU V SAMOSPRÁVE

Lenka Hudáková Stašová

Technická univerzita v Košiciach, Ekonomická fakulta

Abstract: *The consolidated accounts includes the balance sheet compilation, the consolidated profit and loss record as well as notes. The consolidated accounts is compiled by the municipality subjects in the Slovak Republic in 2010 for the first time. The objective of this contribution is point out the main principles of the municipality accountancy with a focus on the consolidated accounts requirements, with a closer look at the self-administration consolidation, presented here in the form of specific examples.*

Keywords: *Consolidation, Municipality Subject, Subsidiary Accounts Entities, Consolidation Methods*

1. Úvod

Základným predpokladom efektívneho riadenia verejných financií je existencia relevantných, dôveryhodných, dostatočne presných, porovnateľných a zrozumiteľných informácií, ktoré sú včas k dispozícii. Zdrojom takýchto informácií je predovšetkým účtovníctvo, a preto možno definovať základnú úlohu verejného sektora ako zabezpečenie databázy relevantných informácií nevyhnutnej na:

- Riadenie verejných financií krajiny ako celku, ale aj riadenie v samospráve, teda mestách, obciach a vyšších územných celkoch.
- Riadenie finančných tokov manažmentom konkrétnej účtovnej jednotky subjektu verejnej správy, ktoré sú využívané pri plánovaní, rozhodovaní, vyhodnocovaní a kontrole hospodárenia s verejnými prostriedkami.
- Prezentáciu výsledkov hospodárenia Slovenskej republiky, ktoré sú zverejňované napríklad vo forme Štátneho záverečného účtu schvaľovanom parlamentom SR, vo forme výkazov poskytovaných Eurostatu alebo Medzinárodnému menovému fondu, ale aj prezentáciu výsledkov hospodárenia jednotlivých organizácií pre ich bezprostredné okolie najmä pre finančné inštitúcie poskytujúce úvery, občanov, dodávateľov a pod.

Príspevok sa zameriava na to, ako je vo verejnej správe SR zabezpečené plnenie týchto úloh účtovníctvom, charakterizuje novú povinnosť vo verejnej správe, a to zostavovanie konsolidovaných účtovných závierok, definuje dcérske účtovné jednotky, metódy konsolidácie a bližšie popisuje konsolidáciu v samospráve (miest a obcí) na konkrétnych príkladoch.

2. Formulácia problematiky

Aby účtovníctvo verejného sektora mohlo plne zabezpečovať základné úlohy vymedzené v úvode, bolo na úrovni MF SR rozhodnuté realizovať Projekt zavedenia jednotného štátneho účtovníctva a výkazníctva.

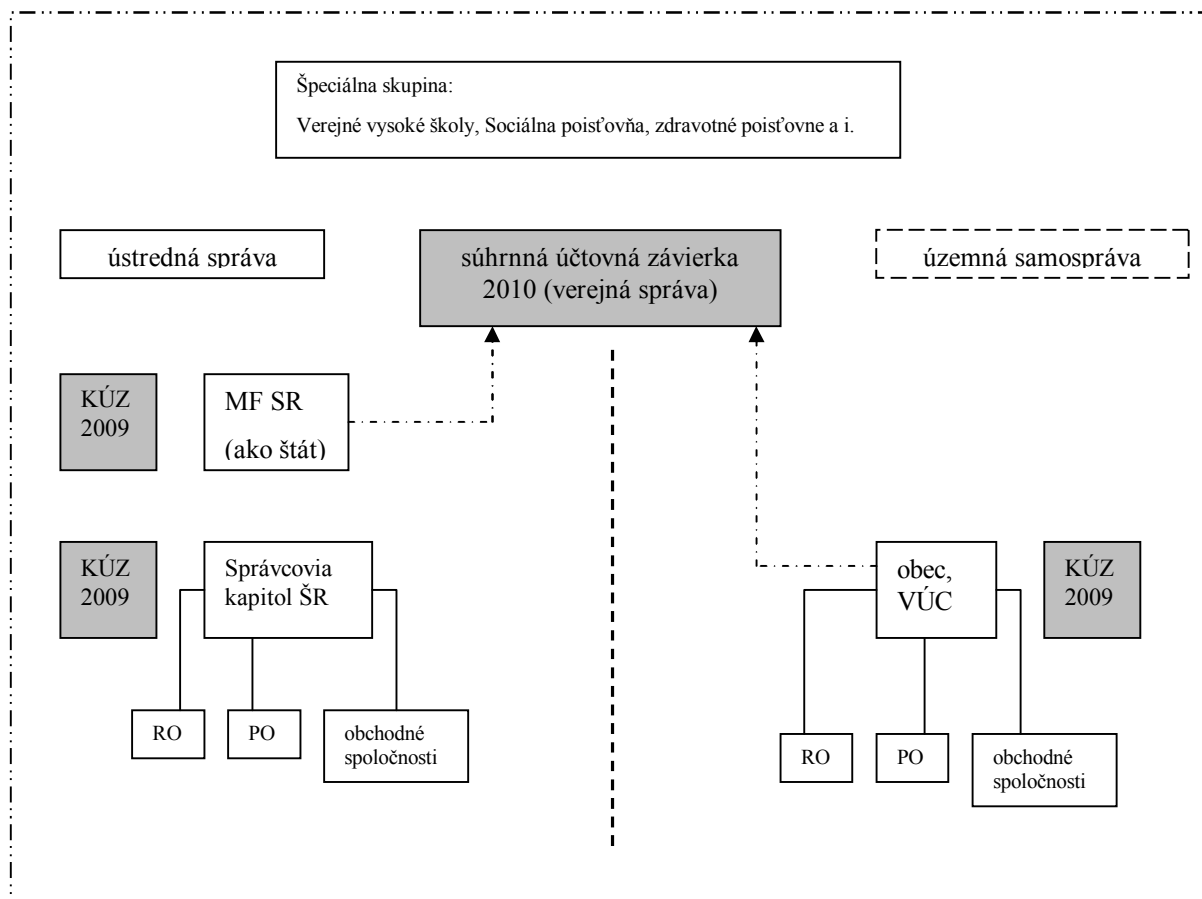
Štátna správa a samospráva (mestá, obce, vyššie územné celky) v Slovenskej republike *už tretí rok účtujú novým spôsobom*. Novým spôsobom účtovania sa priblížili k účtovaniu podnikateľov. Za základ novej metodiky účtovania a vykazovania boli prijaté Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (IPSAS), ktoré majú v sebe implementovaný aktuálny princíp. Tieto všeobecne uznávané štandardy neboli do slovenskej účtovníckej legislatívy prevzaté ako komplexná úprava metodiky (podobne ako IFRS v účtovníctve súkromného sektora).

K najvýznamnejším zmenám všeobecného charakteru v novej metodike účtovania patria:

- Zosúladenie princípov metodiky účtovania a vykazovania organizácií štátnej správy a samosprávy s princípmi metodiky účtovania a vykazovania ostatných účtovných jednotiek v SR a zároveň aj s výkazníctvom verejnej správy v rámci Európskej únie.
- *Zadefinovanie konsolidácie* a povinnosti zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku a súhrnnú účtovnú závierku *v rámci verejnej správy ako celku* (pričom prvá praktická aplikácia zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky sa uskutočnila za účtovné obdobie 2009).
- Zrušenie možnosti použitia účtovania v sústave jednoduchého účtovníctva v rámci subjektov verejného sektora.

Jednou z ďalších významnejších zmien, ktoré priniesla nová účtovná legislatíva je povinnosť zostavovať *konsolidovanú účtovnú závierku pre organizácie štátnej správy a samosprávy, ktoré majú zriadenú rozpočtovú organizáciu, príspevkovú organizáciu alebo vlastnia podiely v obchodných spoločnostiach*. [5]

Účtovné jednotky štátnej správy a samosprávy prvýkrát v roku 2010 zostavili za účtovné obdobie 2009 konsolidovanú účtovnú závierku, resp. sú súčasťou konsolidovaného celku a poskytujú údaje konsolidujúcej účtovnej jednotke. Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku ukladá zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Metódy a spôsoby konsolidácie upravuje opatrenie MF SR č. MF/27526/2008-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o metódach a postupoch konsolidácie konsolidovanej účtovnej závierky vo verejnej správe v znení opatrenia č. MF/22110/2009-31. [1]

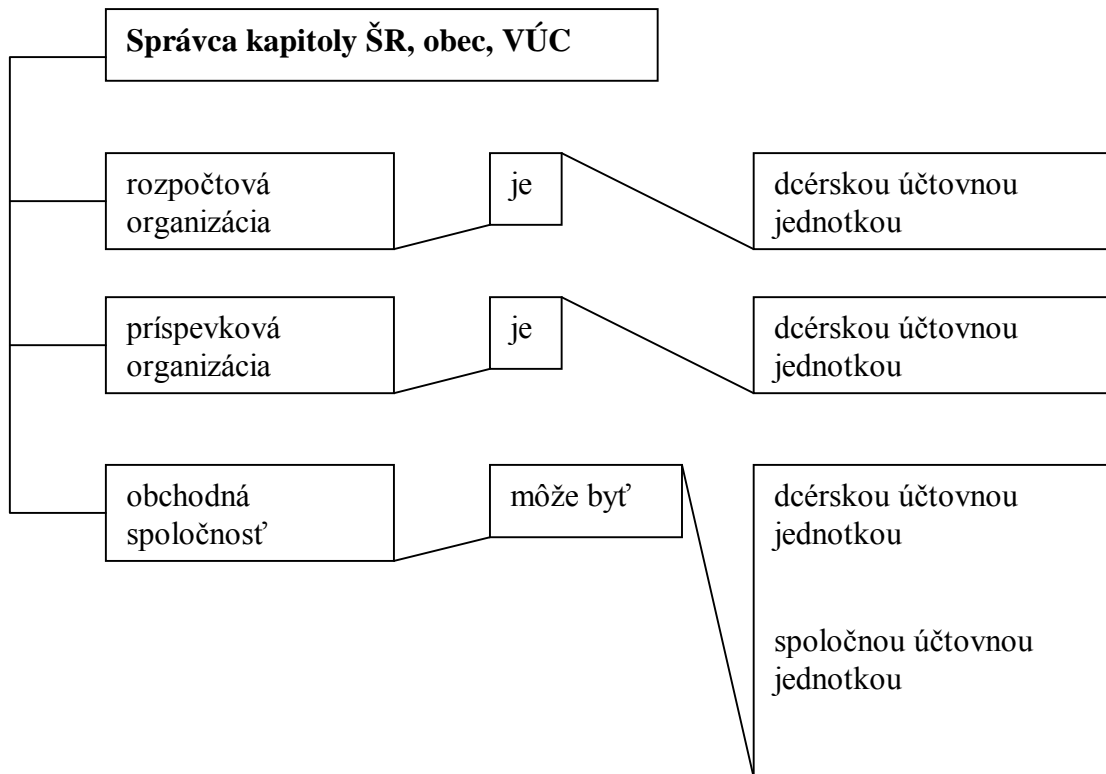


Obr. 1: Zostavovanie konsolidovaných účtovných závierok

Zdroj: [5]

Konsolidovanú účtovnú závierku zostavujú v roku 2010 za účtovné obdobie tieto organizácie:

- obce, ktoré majú zriadené rozpočtové alebo príspevkové organizácie, alebo vlastní podiely v obchodných spoločnostiach (z celkového počtu 2 900 obcí sa táto povinnosť týka cca 1 100 obcí),
- vyššie územné celky, t.j. 8 konsolidovaných účtovných závierok, keďže každý VÚC má zriadenú rozpočtovú alebo príspevkovú organizáciu alebo vlastní podiely v obchodných spoločnostiach,
- správcovia rozpočtových kapitol, ktorí majú zriadené rozpočtové alebo príspevkové organizácie alebo vlastní podiely v obchodných spoločnostiach,
- MF SR zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku za celú ústrednú správu, v ktorej sú zahrnuté konsolidované závierky rozpočtových kapitol uvedené v predchádzajúcom bode a individuálne účtovné závierky takých rozpočtových kapitol, ktoré nemajú zriadené RO alebo PO a nevlastnia podiely v obchodných spoločnostiach. [5]



Obr. 2: Vymedzenie dcérskych účtovných jednotiek

Zdroj: [6]

Správca rozpočtovej kapitoly ŠR, obec alebo VÚC, ktorý zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku (t.j. majú aspoň jednu dcérsku účtovnú jednotku) sa nazýva *konsolidujúca účtovná jednotka* verejnej správy. *Konsolidovanými účtovnými jednotkami* sú okrem dcérskych účtovných jednotiek aj spoločné a pridružené účtovné jednotky.

Spoločná účtovná jednotka verejnej správy je účtovná jednotka, v ktorej má iná účtovná jednotka verejnej správy majetkovú účasť, a ktorá nie je dcérskou účtovnou jednotkou verejnej správy tejto inej účtovnej jednotky verejnej správy, pričom táto iná účtovná jednotka verejnej správy na základe zmluvy alebo na základe právnych predpisov spolu s ďalšou alebo ďalšími účtovnými jednotkami spoločne vykonávajú v tejto účtovnej jednotke verejnej správy rozhodujúci vplyv.

Pridružená účtovná jednotka verejnej správy je účtovná jednotka, v ktorej iná účtovná jednotka verejnej správy vykonáva podstatný vplyv, ktorým je najmenej dvadsaťpäťpercentný podiel na hlasovacích právach a ktorá nie je ani dcérskou účtovnou jednotkou verejnej správy ani spoločnou účtovnou jednotkou verejnej správy.

Konsolidovaný celok verejnej správy je materská účtovná jednotka verejnej správy (správca rozpočtovej kapitoly ŠR, obec alebo VÚC) a všetky jej:

- dcérske účtovné jednotky verejnej správy,

- spoločné účtovné jednotky verejnej správy,
- pridružené účtovné jednotky verejnej správy. [1]

Príklady typov konsolidačných celkov:

- 1) materská účtovná jednotka je obec, dcérska účtovná jednotka je rozpočtová organizácia v zriaďovateľskej pôsobnosti obce a obchodná spoločnosť (resp. ich ľubovoľný počet),
- 2) materská účtovná jednotka je vyšší územný celok, dcérska účtovná jednotka je príspevková organizácia v zriaďovateľskej pôsobnosti vyššieho územného celku a obchodná spoločnosť (resp. ich ľubovoľný počet),
- 3) materská účtovná jednotka je správca rozpočtovej kapitoly štátneho rozpočtu, dcérska účtovná jednotka je rozpočtová organizácia v zriaďovateľskej pôsobnosti správcu rozpočtovej kapitoly (resp. ich ľubovoľný počet) a príspevková organizácia v zriaďovateľskej pôsobnosti správcu rozpočtovej kapitoly (resp. ich ľubovoľný počet).

3. Riešenie problému

3.1 Vymedzenie dcérskych účtovných jednotiek

Konsolidovanú účtovnú závierku účtovnej jednotky verejnej správy zostavuje teda správca kapitoly štátneho rozpočtu, obec alebo vyšší územný celok za nimi zriadené rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie alebo dcérske účtovné jednotky na základe ich individuálnych účtovných závierok.

Za účtovné obdobie roku 2009 konsolidovanú účtovnú závierku zostavujú všetci správcovia kapitol a všetky obce a vyššie územné celky, ktoré sú materskými účtovnými jednotkami. To znamená, tie účtovné jednotky, ktoré majú zriadené svoje rozpočtové a príspevkové organizácie, alebo tie, ktoré majú podiely v obchodných spoločnostiach a tieto pre nich predstavujú dcérske účtovné jednotky (konsolidované účtovné jednotky). (papier)

Tab. 1: Definície RO, PO a obchodných spoločností ako dcérskych účtovných jednotiek

Dcérske účtovné jednotky	Legislatíva	Definícia
Rozpočtová organizácia	Zákon č. 583/2004 Z. z.	Právnická osoba obce, VÚC alebo štátu, ktorá je svojimi príjmami a výdavkami napojená na rozpočet obce, VÚC alebo štátu.
Príspevková organizácia	Zákon č. 583/2004 Z. z.	Právnická osoba obce, VÚC alebo štátu, ktorej menej ako 50 % výrobných nákladov je pokrytých tržbami a ktorá je na rozpočet obce, VÚC alebo štátu napojená príspevkom. Platia pre ňu finančné vzťahy určené zriaďovateľom v rámci

		jeho rozpočtu.
Dcérske účtovné jednotky (podnikateľské subjekty)	§ 22 ods. 4 zákona o účtovníctve	<p>Obchodná spoločnosť, v ktorej obec, VÚC alebo štát:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 ovládať účtovnú jednotku, 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 orgánu alebo dozorného orgánu účtovnej jednotky vykonávajúcej svoju funkciu v priebehu účtovného obdobia a v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období až do zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky bola vymenovaná výlučne prostredníctvom výkonu hlasovacích práv spoločníka alebo akcionára, ktorý je materskou účtovnou jednotkou, alebo e) je spoločníkom alebo akcionárom a na základe dohody s inými jej spoločníkmi alebo akcionármi má väčšinu hlasovacích práv.

Zdroj: [1]

Ak má správca kapitoly, obec alebo VÚC zriadenú rozpočtovú alebo príspevkovú organizáciu, tak je materskou účtovnou jednotkou a *má povinnosť* zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku. V prípade, že nemá zriadenú rozpočtovú alebo príspevkovú organizáciu, tak *môže byť materskou účtovnou jednotkou* z toho dôvodu, že má dcérsku účtovnú jednotku, ktorou je obchodná spoločnosť (napríklad akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditná spoločnosť, verejná obchodná spoločnosť). (papier)

3.2 Konsolidácia a jej metódy

Výsledkom konsolidácie je konsolidovaná účtovná závierka. Pojem konsolidácia tu vlastne znamená pojem „úprava“. Metódy a postupy konsolidácie zabezpečujú rovnaké spôsoby oceňovania majetku a záväzkov, spôsoby prepočtu cudzích mien na eurá, požiadavky na rozsah a úpravu údajov konsolidovanej účtovnej závierky (konsolidačný balík) a spôsoby vysporiadania konsolidačného rozdielu. [1]

Tab. 2: Metódy konsolidácie

Metóda	Zahrnutie účtovných jednotiek	Spôsob zahrnutia	Čo sa konsoliduje
Úplná konsolidácia	Dcérske účtovné jednotky	Do konsolidovanej účtovnej závierky sa zahŕňajú všetky údaje z účtovných závierok dcérskych účtovných jednotiek (napr. rozpočtová organizácia, príspevková organizácia, dcérske obchodné spoločnosti).	§ Konsolidácia kapitálu §Konsolidácia záväzkov a pohľadávok §Konsolidácia výsledku hospodárenia v položkách majetku §Konsolidácia nákladov a výnosov
Podielová konsolidácia	Spoločné účtovné jednotky	Konsolidovaná účtovná závierka je individuálna účtovná závierka rozšírená o percentuálny podiel na majetku, vlastnom imaní a záväzkoch spoločnej účtovnej jednotky verejnej správy.	§ Konsolidácia kapitálu §Konsolidácia záväzkov a pohľadávok §Konsolidácia výsledku hospodárenia v položkách majetku § Konsolidácia nákladov a výnosov
Vlastného imania	Pridružené účtovné jednotky	Konsolidovaná účtovná závierka je individuálna účtovná závierka a účtovná hodnota podielu na pridruženej účtovnej jednotke, ktorá sa zosúladiť uje s príslušnou časťou jej vlastného imania	§ Konsolidácia kapitálu §Konsolidácia výsledku hospodárenia v položkách majetku

Zdroj: [1]

Konsolidácia kapitálu je prvým krokom zahrnutia dcérskej účtovnej jednotky do konsolidovanej účtovnej závierky. Pri konsolidácii kapitálu sa vysporiada účtovná hodnota podielov materskej účtovnej jednotky verejnej správy na dcérskych účtovných jednotkách verejnej správy patriacich materskej účtovnej jednotke s tou časťou majetku a záväzkov dcérskych účtovných jednotiek, ktorá na tieto podiely pripadá. Ide teda o vzájomné zúčtovanie účtovnej hodnoty podielov na konsolidovanom dcérskom

podniku s tou časťou vlastného imania dcérskeho podniku, ktorý na tieto podiely pripadá. [1, 6]

Je to pravdepodobne najťažšia oblasť konsolidácie. Konsolidácia kapitálu je eliminácia (vylúčenie, vynechanie, odpočítanie) podielov materskej účtovnej jednotky na dcérskej účtovnej jednotke.

Príklad 1

Prvá konsolidácia kapitálu sa vykonáva ku dňu obstarania podielov – konsolidáciou sa oddelí tá časť vlastného imania dcérskej účtovnej jednotky, ktorú materská účtovná jednotka kúpila, od vlastného imania (predovšetkým výsledku hospodárenia) dcérskej účtovnej jednotky, ktorý bol dosiahnutý už v konsolidovanom celku.

Vyšší územný celok obstaral kúpou k 1.1.2010 100%-ný podiel v akciovej spoločnosti Žltý kvet. Súvaha v akciovej spoločnosti Žltý kvet v momente obstarania je uvedená v Tab. 3 v prvom hodnotovom stĺpci.

Tab. 3: Súvaha v dcérskej účtovnej jednotke

	Súvaha k 1.1.2010 v tis. EUR	Precenenie na reálnu hodnotu	Súvaha po precenení
Aktíva			
Pozemky	1 300	1 100	2 400
Stavby	2 200	1 500	3 700
Ostatný dlhodobý majetok	3 800		3 800
Zásoby	4 600		4 600
Pohľadávky	5 200	-500	4 700
Peňažné prostriedky	400		400
Aktíva spolu	17 500	2 100	19 600
Pasíva			
Základné imanie	2 100		2 100
VH minulých období	5 900	2 100	8 000
VH bežného obdobia	2 500		2 500
Vlastné imanie spolu	10 500	2 100	12 600
Závazky	7 000		7 000
Pasíva spolu	17 500	2 100	19 600

VÚC zaplatil za podiely v tejto akciovej spoločnosti 15 000 000 EUR.

Zjednodušene sa dá povedať, že vlastné imanie v akciovej spoločnosti vykázané k 1.1. 2010 dosiahol (zarobil) niekto iný - VÚC ho kúpil. Počnúc 1.1.2010 náklady

a výnosy (a ich rozdiel – výsledok hospodárenia) akciovej spoločnosti – teraz už dcérskej jednotky VÚC – predstavujú súčasť nákladov a výnosov (aj výsledku hospodárenia a tým aj vlastného imania) konsolidovaného celku materskej účtovnej jednotky, teda VÚC.

Dátum prvej konsolidácie kapitálu je 1. január 2010. Uskutoční sa len konsolidácia kapitálu, teda zistí sa majetok a záväzky dcérskej účtovnej jednotky (vlastné imanie), pripadajúce na podiely materskej účtovnej jednotky a vypočíta sa goodwill (resp. záporný goodwill).

K dátumu prvej konsolidácie kapitálu sa porovná hodnota vlastného imania dcérskej účtovnej jednotky s obstarávacou cenou. Obstarávaciu cenu predstavuje kúpna cena plus prípadné náklady spojené s obstarávaním. Majetok a záväzky sa ale najprv ocenia ich reálnou hodnotou, nezávisle od toho, aká je ich účtovná hodnota v súvahe dcérskej účtovnej jednotky.

V príklade najprv VÚC:

- precenil pozemky na trhovú hodnotu. Podľa znaleckého posudku účtovná hodnota pozemkov v účtovníctve spoločnosti Žltý kvet je nižšia ako ich trhovú hodnotu. Rozdiel je 1 100 tis. EUR.
- ďalej boli precenené budovy na trhovú cenu. Podľa znaleckého posudku je účtovná hodnota budov v účtovníctve spoločnosti Žltý kvet nižšia ako ich trhovú hodnotu. Rozdiel je 1 500 tis. EUR.
- v účtovníctve spoločnosti Žltý kvet neboli vytvorené opravné položky k nevyhnutným pohľadávkam vo výške 500 tis. EUR.

Toto precenenie je uvedené v Tab. 3 v druhom a treťom hodnotovom stĺpci.

Po precenení majetku a záväzkov akciovej spoločnosti účtovník VÚC porovnal obstarávaciu cenu s hodnotou vlastného imania Žltý kvet (už po precenení):

Obstarávacía cena bola 15 000 tis. EUR

Vlastné imanie (po precenení na reálnu hodnotu) bolo 12 600 tis. EUR

Rozdiel je 2 400 tis. EUR.

VÚC zaplatil 15 000 tis. EUR, účtovná hodnota kúpeného majetku bola 10 500 tis. EUR, zaplatil teda o 4 500 tis. EUR viac. Reálna hodnota k 1.1.2010 je 12 600 tis. EUR, teda o 2 100 tis. EUR viac ako účtovná hodnota. Rozdiel medzi obstarávacou cenou a vlastným imaním spoločnosti Žltý kvet vo výške 2 400 tis. EUR považujeme za goodwill. Goodwill sa vykazuje v konsolidovanej súvahe ako dlhodobý nehmotný majetok a odpisuje sa max. 5 rokov. Avšak, ak tento rozdiel nebude v budúcnosti prinášať ekonomické úžitky, je potrebné ho odpísať do nákladov v momente obstarania podielov.

Dátum, ku ktorému sa zostavuje prvá konsolidovaná účtovná závierka je 31. december 2010. Uskutočnia sa všetky konsolidačné operácie, uskutoční sa celý postup zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky:

- Dcérska účtovná jednotka prispôsobí svoju účtovnú závierku postupom účtovania pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a VÚC,
- Zostaví sa súčtová súvaha a súčtový výkaz ziskov a strát,
- Uskutočnia sa všetky štyri oblasti konsolidácie (konsolidácia kapitálu – tá bude v poradí už druhá, nadviaže na prvú, ďalej konsolidácia záväzkov a pohľadávok, konsolidácia medzivýsledku a konsolidácia nákladov a výnosov),
- Zistia sa podiely iných (menšinových) spoločníkov na majetku a záväzkoch dcérskej účtovnej jednotky a vykážu sa samostatne ako jedna položka konsolidovaného vlastného imania. V našom prípade tento posledný krok nie je potrebné uskutočniť, pretože VÚC vlastní 100 % - ný podiel akciovej spoločnosti Žltý kvet.

Predmetom **konsolidácie záväzkov a pohľadávok** sú všetky položky záväzkov a pohľadávok, ktoré vznikajú medzi konsolidovanými účtovnými jednotkami a sú vykázané v bilanciách účtovných jednotiek, ktoré vstupujú do konsolidácie. Do konsolidácie záväzkov a pohľadávok je možné zahrnúť:

- finančný majetok,
- pohľadávky z obchodného styku a ostatné pohľadávky,
- záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky,
- finančné záväzky.

Konsolidácia vychádza z fikcie jednej ekonomickej jednotky, keď fiktívna ekonomická jednotka nemôže mať záväzky a pohľadávky sama voči sebe.

Pri konsolidácii záväzkov a pohľadávok sa vylúčia všetky vzťahy v rámci konsolidovaného celku verejnej správy, ktoré majú charakter:

§ pôžičiek, pohľadávok a časového rozlíšenia na strane majetku,

§ rezerv, záväzkov a časového rozlíšenia na strane záväzkov.

Príklad 2

Obec Horná Bela má jednu rozpočtovú organizáciu Kveta a vlastní podiely v dcérskej spoločnosti – obchodnej spoločnosti Enta, s.r.o.

Medzi týmito účtovnými jednotkami v roku 2009 prebehli nasledovné transakcie:

1. Obec Horná Bela prenajíma svoju budovu obchodnej spoločnosti Enta, s.r.o. Mesačné nájomné je fakturované vždy na konci mesiaca za daný mesiac vo výške 2 000 EUR. Nájomné za mesiace september až december 2009 ostalo k 31.12.2009 neuhradené a je vykázané na účte 311 – Odberatelia, spolu 8 000 EUR.
2. Rozpočtová organizácia Kveta kúpila v roku 2009 tovar od obchodnej spoločnosti Enta, s.r.o. v hodnote 5 000 EUR. Ku dňu zostavenia individuálnej účtovnej závierky nebol nákup daného tovaru uhradený. Rozpočtová organizácia Kveta k 31.12. 2009 daný tovar nevykazuje na sklade, bol predaný ešte v roku 2009.

Obec Horná Bela zostavuje k 31.12.2009 po prvýkrát konsolidovanú účtovnú závierku. Ako prvý krok jej zostavenia je agregácia súvahy obce spolu so súvahami jej dcérskych spoločností.

Tab. 4: Agregovaná súvaha

	Obec	Enta, s.r.o.	RO Kveta	Agregovaná súvaha (v tis. EUR)
Aktíva				
Dlhodobý majetok	15	22	4	41
Pohľadávky	28	12	5	45
Peňažné prostriedky	11	8	3	22
Aktíva spolu	54	42	12	108
Pasíva				
VH minulých období	17	5	5	27
VH bežného obdobia	18	13	2	33
Závazky	19	24	5	48
Pasíva spolu	54	42	12	108

Po zostavení agregovanej súvahy je potrebné eliminovať vzájomné pohľadávky a záväzky medzi účtovnými jednotkami konsolidovaného celku.

Tab. 5: Eliminácia záväzkov a pohľadávok

	Agregovaná súvaha (v tis. EUR)	Eliminácia pohľadávok a záväzkov	Agregovaná súvaha po eliminácii pohľadávok a záväzkov
Aktíva			
Dlhodobý majetok	41		41
Pohľadávky	45	-13	32
Peňažné prostriedky	22		22
Aktíva spolu	108	-13	95
Pasíva			
VH minulých období	27		27
VH bežného obdobia	33		33
Závazky	48	-13	35
Pasíva spolu	108	-13	95

Nie vždy sú v individuálnych súvahách účtovných jednotiek konsolidovaného celku vykázané pohľadávky a záväzky vykázané v rovnakej výške. V praxi často dochádza k rozdielom. Rozdiely sa, podľa ich vplyvu na konsolidáciu delia na pravé a nepravé.

Nepravé rozdiely vznikajú napríklad chybným časovým posunom medzi zaúčtovaním pohľadávky v jednej účtovnej jednotke a zaúčtovaním s ňou súvisiaceho záväzku v inej účtovnej jednotke, alebo časovým posunom platby súvisiacej s touto pohľadávkou a záväzkom (keď účtovná jednotka A, ktorá mala záväzok voči účtovnej jednotke B, ho zaplatila 28.12.09, ale na bankový účet B prišla platba až 2.1.10), alebo chybným zaúčtovaním pohľadávky, resp. záväzku. Nepravé rozdiely sa spravidla dajú odstrániť už pri zostavovaní individuálnych účtovných závierok, najneskôr však v agregovanej (súčtovej) súvahe, a to ešte pred samotnou konsolidáciou.

Pravé rozdiely vznikajú napríklad tým, že účtovná jednotka A vytvorila rezervu, pričom účtovná jednotka B nevykazuje vo svojej súvahe žiadny nárok voči A vzťahujúci sa na túto rezervu, alebo tým, že účtovná jednotka A vytvorila opravnú položku k pohľadávke voči B, pričom B vykazuje vo svojej súvahe záväzok voči A naďalej v jeho pôvodnej výške. Pravé rozdiely vplývajú na výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia v konsolidovanej účtovnej závierke. To znamená, že výsledok hospodárenia vykázaný v agregovanej súvahe a agregovanom výkaze ziskov a strát (ako jednoduchý aritmetický súčet výsledkov hospodárenia účtovnej jednotky konsolidovaného celku), sa zmení. [2]

Konsolidácia nákladov a výnosov prichádza do úvahy v prípade nákladov a výnosov z transferov, nákladových a výnosových úrokov a podobne. Vylúčia sa všetky náklady a výnosy z operácií v rámci konsolidovaného celku verejnej správy. Pri konsolidácii nákladov a výnosov sa vzájomne eliminujú položky v agregovanom výkaze ziskov a strát. Ide o konsolidačné opatrenia, pri ktorých nedochádza k zúčtovaniu rozdielov, pretože náklady a výnosy stoja proti sebe vždy v rovnakej výške. V prípade, že oproti výnosom z realizácie dodávajúcej účtovnej jednotky nestoja náklady prijímajúcej účtovnej jednotky – z dôvodu, že prijímajúca účtovná jednotka nadobudnutý predmet nákupu vykazuje v svojej bilancii ako majetok – ide o tzv. medzivýsledok, nazývaný aj výsledok hospodárenia obsiahnutý v položkách majetku. Eliminácia takéhoto výsledku je predmetom **konsolidácie výsledku hospodárenia v položkách majetku**. Pri tejto konsolidácii sa vylučuje kladný alebo záporný výsledok hospodárenia z operácií v rámci konsolidovaného celku verejnej správy.

Príklad 3

Obec Huty prenajíma svojej dcérskej obchodnej spoločnosti Trade priestory, v ktorých má Trade sídlo. Obec nakupuje od Trade služby – vytvorenie a následnú aktualizáciu webovej stránky. Za rok 2009 obec Huty fakturovala nájomné vo výške 3 600 Eur. Spoločnosť Trade fakturovala obci v roku 2009 za poskytnutie služieb 2 400 EUR. K 31.12.2009 neostali žiadne neuhradené záväzky medzi týmito účtovnými jednotkami. Obec zostavuje v roku 2010 prvákrát konsolidovanú účtovnú závierku, spoločnosť Trade je jej jedinou dcérskou spoločnosťou. Obec musí zostaviť agregovanú súvahu konsolidovaného celku obce Huty (to znamená sčítať súvahu obce Huty so súvahou spoločnosti Trade) a agregovaný výkaz ziskov a strát (teda sčítať výkaz ziskov a strát obce Huty s výkazom spoločnosti Trade).

Trade vedie svoje účtovníctvo podľa postupov účtovania pre podnikateľov, jeho súvaha a výkaz ziskov a strát musí byť teda pred samotnou agregáciou prispôsobený – prevedený na stav, ako keby spoločnosť účtovala rovnako ako obec – podľa postupov účtovania pre účtovné jednotky verejnej správy. V príklade uvádzame už prispôsobený výkaz ziskov a strát.

Následne sa vykonajú na agregovaných výkazoch eliminácie. V tomto prípade nás zaujíma len výkaz ziskov a strát, teda eliminácia nákladov a výnosov, pretože účtovné jednotky nevykazujú k 31.12. 2009 vzájomné záväzky a pohľadávky (boli do konca roka vyrovnané).

Tab. 6: Výkaz ziskov a strát

	Obec Huty	Trade	Agregovaný VZaS	Eliminácia N a V	Konsolidovaný VZaS (v tis. EUR)
Prevádzkové náklady	750	170	920	-6	914
Finančné náklady	32	45	77		77
Mimoriadne náklady	0	0	0		0
Náklady na transfery a náklady z odvodu príjmov	0	0	0		0
Náklady celkom	782	215	997	-6	991
Prevádzkové výnosy	15	240	255	-6	249
Finančné výnosy	2	13	15		15
Mimoriadne výnosy	0	0	0		0
Výnosy z transferov a rozpočtových príjmov	710	0	710		710
Výnosy celkom	727	253	980	-6	974
Výsledok hospodárenia pred zdanením	-55	38	-17	-6	-17
Daň z príjmov	0	-7	-7		-7
Výsledok hospodárenia po zdanení	-55	31	-24	-6	-24

Eliminácia -6 tis. EUR v prípade prevádzkových nákladov a výnosov pozostáva z eliminovaných nákladov na nájomné, resp. výnosov z nájomného vo výške 3,6 tis. EUR a nákladov na služby, resp. výnosov za poskytnuté služby vo výške 2,4 tis. EUR.

4. Záver

Cieľom konsolidovanej účtovnej závierky je poskytnúť informácie o konsolidovanom celku ako o jednej ekonomickej jednotke, teda uplatniť princíp

fiktívnej ekonomickej jednotky prostredníctvom zistenia a následného vynechania vzájomných pohľadávok, záväzkov, nákladov, výnosov a iných vzájomných vzťahov medzi organizáciami konsolidovaného celku. Konsolidovaná účtovná závierka zahŕňa zostavenie konsolidovanej súvahy, konsolidovaného výkazu ziskov a strát a poznámok. Preto základným predpokladom pre jej úspešné zostavenie je najmä kvalitný interný predpis na zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky, metodické riadenie a odsúhlasovanie vzájomných účtovných transakcií a zostatkov, správnosť individuálnych účtovných závierok účtovných jednotiek v konsolidačnom celku a tiež technické spracovanie súhrnných údajov súvahy a výkazu ziskov a strát a následných konsolidačných opatrení. Cieľom príspevku bolo poukázať na základné princípy v účtovníctve verejnej správy so zameraním sa na požiadavky zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky, s bližším pohľadom na konsolidáciu v samospráve, uvedenú aj na konkrétnych príkladoch, ktorá sa prvýkrát zostavuje v roku 2010 za rok 2009.

Použité zdroje:

- [1] BRÁNIKOVÁ, M.: Konsolidácia v samospráve. In: *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi*, 5/2010, s. 182-196, ISSN 1335-2024
- [2] KAŠIAROVÁ, L., MAJOROVÁ, M.: *Praktický sprievodca konsolidaáciou v samospráve (1. časť)*. Andra, vzdelávacie centrum, n.o., Galanta, 2009, 173 s., ISBN 978-80-970175-2-1
- [3] KAŠIAROVÁ, L., MAJOROVÁ, M.: *Praktický sprievodca konsolidaáciou v samospráve (2. časť)*. Andra, vzdelávacie centrum, n.o., Galanta, 2009, 154 s., ISBN 978-80-970274-8-3
- [4] KOLLÁROVÁ, Z.: *Verejná správa konsoliduje účtovníctvo*. 2010 . [cit. 2010-08-20]. Dostupné na WWW: <http://hnonline.sk/ekonomika/c1-39106550-verejna-sprava-konsoliduje-uctovnictvo>
- [5] MAJOROVÁ, M., KAŠIAROVÁ, L.: *Nová metodika účtovania a vykazovania v štátnej správe a samospráve od 1.1.2008*. Verlag Dashofer, s.r.o, Bratislava, 2007, 25 s.
- [6] MRÁZIKOVÁ, J.: Pokračujúci proces reformy účtovníctva a výkazníctva v roku 2010. In: *Verejná správa* 6/2010, s. 37 – 39, ISSN 1335-7883
- [7] ZAKHAR, L., IVÁNEK, P.: Príklady konsolidácie. In: *Verejná správa* 3/2009, ISSN 1335-7883
- [8] *Konsolidácia rozpočtov samospráv v čase krízy*. Dostupné na WWW: http://www.komunal.eu/subory/konsolidacia_rozpo_tov.pdf - komunálne poradenské a výskumné centrum, n.o., Piešťany

Kontaktní adresa:

Ing. Lenka Hudáková Stašová, PhD.
Ekonomická fakulta Technickej univerzity v Košiciach
Katedra financií
Němcovej 32, 040 01 Košice
e-mail: lenka.stasova@tuke.sk
tel. č.: +421 55 602 3286