

Petra Žišková
EDWARDS
Spielberk Office Centre
Holandská 2/4
639 00 Brno
Czech Republic
petra.ziskova@edwardsvacuum.com

Konsolidovaná a individuálna účtovná zvierka

V súčasnom období problematika konsolidovaných a individuálnych účtovných zvierok je pokrytá jedným medzinárodným účtovným štandardom *IAS 27 Konsolidovaná a individuálna účtovná zvierka*. Účtovné jednotky mohli začať uplatňovať tento štandard od 1. januára 2005. Ak však uplatnili tento štandard na obdobie, ktoré začínalo pred 1. januárom 2005, museli túto skutočnosť zverejňovať. Následné zmeny a doplnenia IAS 27, ktoré boli vydané v roku 2008 Radou pre medzinárodné účtovné štandardy, pre účtovné obdobia začínajúce od 1. júla 2009, mohli účtovné jednotky uplatniť aj skôr, ale iba v prípade, že uplatňovali IFRS 3.

Štandard IAS 27 je aplikovaný aj na všetky finančné inštitúcie, keďže spĺňajú podmienky konsolidácie a súčasne prezentujú aj svoje individuálne účtovné zvierky.

Od roku 2013 sa skutočnosť, že existuje jeden štandard pokrývajúci konsolidovanú a individuálnu účtovnú zvierku, zmení. Danou problematikou sa budú zaoberať dva štandardy, a to:

1. *IFRS 10 Konsolidované účtovné zvierky* a
2. *IAS 27 Individuálne účtovné zvierky*;

to znamená, že štandard IAS 27 bude nahradený štandardom IFRS 10 a novou verziou štandardu IAS 27.

IFRS 10 Konsolidované účtovné zvierky

IFRS 10 bude zahŕňať:

- o definíciu konsolidovanej účtovnej zvierky,
- o definíciu kontroly,
- o zostavenie konsolidovanej účtovnej zvierky.

V problematike konsolidácie je veľmi dôležité vymedzenie a zároveň pochopenie používaných pojmov. Týmto sa zaoberá aj štandard IFRS 10 v časti, ktorá zahŕňa definície.

Čo vlastne konsolidovaná účtovná zvierka je?

Je to účtovná zvierka skupiny účtovných jednotiek, kde aktíva, záväzky, vlastný kapitál, výnosy, náklady a peňažné toky materskej spoločnosti a dcérskych spoločností sú prezentované ako hodnoty jednej ekonomickej jednotky.

Skupinu účtovných jednotiek tvorí materská spoločnosť a jej všetky dcérske spoločnosti.

Materskou spoločnosťou sa rozumie účtovná jednotka, ktorá má kontrolu nad jednou alebo viacerými spoločnosťami.

Dcérskou spoločnosťou je účtovná jednotka kontrolovaná inou jednotkou.

Nekontrolovaným podielom sa rozumie vlastný kapitál dcérskej spoločnosti, ktorý či už priamo alebo nepriamo nepatrí materskej spoločnosti.

Čo znamená kontrola nad investíciou?

Investor má kontrolu nad investovaným pokiaľ sú splnené nasledujúce podmienky:

- má moc nad investovaným, čo znamená, že investor má právo poskytujúce mu schopnosť riadiť relevantné aktivity, ktoré významne ovplyvňujú výnosy investovaného,
- má právo na variabilný výnos zo svojej investície,
- má schopnosť využiť svoju moc nad investovaným na ovplyvnenie svojich výnosov z investície. Investor je princípálom a nie agentom. Agent realizuje právo na neho delegované a koná v mene a pre úžitok princípála. Princípál deleguje právo na agenta a súčasne jednotku kontroluje.

Štandard IFRS 10 stanovuje jeden konsolidačný model. Momentálne existujú dva modely konsolidácie:

- model podľa štandardu IAS 27 založený na kontrole,

- model podľa interpretácie SIC 12 založený na rizikách a úžitkoch¹.

Konsolidovanú účtovnú závierku nie je potrebné zostavovať, ak:

- materská spoločnosť je plne alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a jej vlastníci nemajú námietky, že spoločnosť nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku,
- dlhové a kapitálové nástroje nie sú obchodované na verejnom trhu,
- niektorá z vyšších materských spoločností danej materskej jednotky zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku v súlade s IAS/IFRS a táto závierka je verejne k dispozícii,
- materská spoločnosť neposkytuje svoju účtovnú závierku orgánu dohľadu za účelom emisie dlhových a kapitálových nástrojov na verejnom trhu.

Konsolidovaná účtovná závierka zlučuje rovnaké položky aktív, záväzkov, vlastného kapitálu, výnosov, nákladov a peňažných tokov materskej a dcérskych spoločností. Ďalej plne eliminuje vnútropodnikové aktíva, záväzky, vlastný kapitál, výnosy, náklady, peňažné toky vzťahujúce sa k transakciám medzi spoločnosťami v skupine a kompenzuje účtovné hodnoty investície materskej spoločnosti v každej dcérinej spoločnosti a jej podiely na ich vlastnom kapitále.

Účtovné závierky materského podniku a jeho dcérskych spoločností použité pre zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky sa tvoria k rovnakému dátumu. Ak dátumy účtovných závierok sú rozdielne je potrebné použiť dodatočné finančné informácie o dcérskych spoločnostiach k súvahovému dňu materskej spoločnosti.

Konsolidácia je veľmi komplexný a súčasne zložitý proces. Zložitosť je závislá na štruktúre spoločnosti.

Štandard IFRS 10 nadobudne účinnosť pre účtovné obdobie začínajúce 1. januárom 2013 alebo neskôr, avšak jeho skoršia aplikácia je prípustná. K 1. januáru 2012 IFRS 10 už existoval, ale nebol súčasťou európskej varianty IAS/IFRS.

¹ SIC 12 platí len pre účtovné jednotky špeciálneho určenia. V praxi bolo ťažko určiť, ktoré spoločnosti patria medzi jednotky špeciálneho určenia.

Nový štandard IAS 27 Individuálne účtovné závierky

Nová verzia štandardu IAS 27 rovnako ako IFRS 10 nadobudne účinnosť pre obdobie začínajúce 1. januárom 2013 alebo neskôr. Jeho skoršia implementácia je prípustná.

Štandard IAS 27 zahŕňa:

- o definíciu konsolidovanej (uvedená už ako súčasť štandardu IFRS 10) a individuálnej účtovnej závierky,
- o zostavenie individuálnej účtovnej závierky.

Individuálna účtovná závierka je závierkou materskej spoločnosti alebo investora so spoločnou kontrolou alebo investora s podstatným vplyvom, pričom investície sú zaúčtované buď podľa IFRS 9 alebo v obstarávacej cene.

Spoločnosť aplikuje rovnakú metódu oceňovania pre každú kategóriu investícií.

Ak sú investície klasifikované ako držané na predaj, alebo sú zaradené do vyradovanej skupiny investícií držaných na predaj, tak účtovná jednotka o nich účtuje podľa *IFRS 5 Dlhodobé aktíva držané na predaj a ukončované činnosti*.

Pokiaľ účtovná jednotka účtuje o investíciách do pridružených a spoločných podnikov v reálnej hodnote do výsledku podľa *IFRS 9 Finančné nástroje*, tak sa rovnako o týchto investíciách účtuje aj v individuálnej účtovnej závierke.

Prijaté dividendy od dcérskych spoločností, pridružených alebo spoločných podnikov sa zaúčtujú do individuálnej účtovnej závierky v okamihu, keď jednotke vznikne právo na prijatie dividendy.

Účtovné jednotky, ktoré nemajú povinnosť prezentovať konsolidovanú účtovnú závierku podľa IFRS 10, prezentujú individuálnu účtovnú závierku ako jedinú závierku.

V súčasnej dobe neexistuje štandard, ktorý by bol priamo aplikovateľný len na finančné inštitúcie. V minulosti bol vydaný štandard *IAS 30 Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií*, ktorý bol v roku 2007 nahradený štandardom *IFRS 7 Finančné nástroje: Zverejnenia*. Momentálne IAS/IFRS prezentujú problematiky rovnako pre všetky účtovné jednotky, to znamená, že nie sú

stanovené priamo štandardy pre jednotlivé typy spoločností. Každá jednotka aplikuje relevantné štandardy na základe výkonu jej činnosti.