

IPSAS 6— KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Poděkování

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 27 (novelizovaného v roce 2003) „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 27.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikovaný IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6HX, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASC a IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

IPSAS 6— KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

OBSAH

	Odstavec
Úvod	IN1-IN19
Rozsah působnosti	1–6
Definice	7–14
Konsolidovaná účetní závěrka a individuální účetní závěrka	8–11
Ekonomická jednotka	12–14
Předkládání konsolidované účetní závěrky.....	15–19
Rozsah konsolidované účetní závěrky	20–42
Určení kontroly (ovládání) nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví	28–42
Kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví.....	30–36
Regulační a kupní síla.....	37
Určení, zda existuje kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví	38–42
Konsolidační postupy	43–57
Vykazování ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce	58–61
Zveřejnění.....	62–64
Přechodná ustanovení	65–68
Datum účinnosti.....	69–70
Zrušení IPSAS 6 (2000)	71
Dodatek: Změny jiných IPSAS	
Implementační příručka-zvážení potenciálních hlasovacích práv	
Zdůvodnění závěrů	
Srovnání s IAS 27	

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ (IPSAS 6) je obsažen v odstavcích 1-71 a Dodatku. Všechny uvedené odstavce mají stejnou důležitost. IPSAS 6 je nezbytné číst v kontextu zdůvodnění závěrů a „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. V případech, kdy neexistují standardem výslovně stanovené postupy, je východiskem pro výběr a použití adekvátních účetních pravidel standard IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

Úvod

IN1. IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ nahrazuje IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“ (vydaný v květnu 2000) a použije se pro roční účetní závěrky za období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.

Důvody pro novelu IPSAS 6

IN2. IPSASB vytvořila tento novelizovaný IPSAS 6 jako odpověď na projekt zkvalitnění mezinárodních účetních standardů Rady pro mezinárodní účetní standardy a jako důsledek své snahy o vhodnou míru harmonizace standardů pro veřejný sektor se standardy pro soukromý sektor.

IN3. Při tvorbě tohoto novelizovaného IPSAS 6 uplatnila IPSASB takové pravidlo, že byly provedeny všechny změny původního IAS 27 „Konsolidovaná účetní závěrka a investice do ovládaných jednotek“, které byly výsledkem projektu zkvalitnění IAS realizovaného IASB, kromě těch případů, kdy se původní IPSAS lišil od ustanovení IAS 27 z důvodu jeho zaměření na veřejný sektor; takové odchylky byly v tomto IPSAS 6 ponechány a jsou zmíněny v části Srovnání s IAS 27. Veškeré změny, které IASB provedla v IAS 27 následně po projektu zkvalitnění IAS, nebyly již do IPSAS 1 promítnuty.

Změny oproti předchozím požadavkům

IN4. Hlavní změny oproti předchozí verze IPSAS 6 jsou uvedeny níže.

Rozsah působnosti

IN5. Standard v odstavci 3 objasňuje, že se používá na vykazování ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce ovládající jednotky, spoluovládající jednotky nebo investora.

Definice

IN6. Standard:

- definuje dva nové termíny: metoda ocenění investic pořizovacími náklady a individuální účetní závěrka,
- nadále nezahrnuje definice, které nejsou nezbytné: účetní pravidla, akruální báze, aktiva, přidružená jednotka, peněžní prostředky, výběry vlastníků, ekvivalenční metoda, náklady, podnik veřejné správy, investor do společného podnikání, spoluovládání, společné podnikání, závazky, čistá aktiva/vlastní kapitál, datum vykazování, výnos a podstatný vliv,
- nadále nezahrnuje definice čistého přebytku/schodku, která již neexistuje. Tato definice byla rovněž odebrána z IPSAS 1

„Zveřejnění účetní závěrky“ a IPSAS 3 „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“.

IN7. V odstavcích 8-11 obsahuje další ilustraci termínu individuální účetní závěrka. Dříve IPSAS 6 tyto ilustrace neobsahoval.

Osvobození od sestavení konsolidované účetní závěrky

IN8. Standard v odstavci 16 objasňuje a zužuje okolnosti, za nichž je ovládající jednotka osvobozena od sestavení konsolidované účetní závěrky. Ovládající jednotka nemusí zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku tehdy a jen tehdy, když:

- ovládající jednotka je sama plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé takové účetní závěrky patrně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou pokryty účetní závěrkou jejich ovládající jednotky; nebo je ovládající jednotka částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří nejsou oprávněni hlasovat, byli informováni o tom, že ovládající jednotka nesestavuje konsolidovanou účetní závěrku, a nic proti tomu nenamítají;
- dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu ovládající jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);
- ovládající jednotka neposkytla svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu; a
- nejvyšší nebo jakákoliv další ovládající jednotka dané ovládající jednotky vytváří konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor.

Dříve IPSAS 3 specifikoval, že ovládající jednotka, která je plně vlastněnou ovládanou jednotkou nebo je prakticky plně vlastněna, nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pod podmínkou, že uživatelé takové účetní závěrky pravděpodobně neexistují nebo jsou jejich informační potřeby splněny pomocí konsolidované účetní závěrky ovládající jednotky, nebo v případě, že jde o ovládající jednotku, která je téměř plně vlastněna, a tato získá souhlas od vlastníků menšinových podílů.

Osvobození od konsolidace

IN9. Tento standard v odstavci 21 objasňuje, že ovládaná jednotka bude vyloučena z konsolidace, když je zřejmé, že (a) ovládaní je míněno jako přechodné, protože ovládající jednotka je nabyta a držena výlučně s vidinou jejího pozbytí do dvanácti měsíců od nabytí a (b) vedení aktivně hledá kupujícího. Tento standard dále specifikuje, že pokud ovládaná jednotka, která byla dříve osvobozena od konsolidace, není pozbyta během dvanácti měsíců, bude konsolidována, jakoby to bylo od data akvizice, pokud neplatí přesně specifikované okolnosti.

Slova „v blízké budoucnosti“ použitá v předchozím IPSAS 6 byla nahrazena slovy „do dvanácti měsíců“. Navíc v předchozím IPSAS 6 neexistoval žádný požadavek podobný požadavku (b) pro osvobození od konsolidace.

IN10. Tento standard v odstavci 26 objasňuje požadavek, podle něhož konsolidují investice do ovládaných jednotek také organizace rizikového kapitálu, investiční fondy, podílové fondy a podobné účetní jednotky. IPSAS 6 dříve neobsahoval tato objasnění.

IN11. Tento standard již nadále neumožňuje dřívější osvobození od konsolidace pro účetní jednotky, které fungují za vnějších dlouhodobých tvrdých omezení, která zamezují ovládající jednotce mít prospěch ze svých činností (viz předchozí odstavce 22(b) a 25).

Konsolidační postupy

IN12. Tento standard požaduje, aby účetní jednotka zvažila existenci a dopad potenciálních hlasovacích práv aktuálně uplatnitelných nebo převoditelných, tím že zhodnotí, zda má moc ovládat finanční a provozní politiky jiné účetní jednotky (viz odstavce 33, 34). IPSAS 6 dříve tyto požadavky neobsahoval.

IN13. Tento standard v odstavci 49 objasňuje, že účetní jednotka použije jednotná účetní pravidla pro vykazování podobných transakcí a jiných událostí za podobných okolností. IPSAS 6 dříve umožňoval výjimku z tohoto požadavku, pokud „nebylo schůdné použít jednotná účetní pravidla“.

IN14. Tento standard v odstavci 54 požaduje, aby byly menšinové podíly zveřejněny v konsolidované rozvaze v čistých aktivech/vlastním kapitálu, odděleně od čistých aktiv/vlastního kapitálu ovládající jednotky. Ačkoli dříve IPSAS 6 zabraňoval, aby byly menšinové podíly zveřejněny v závazcích, nevyžadoval jejich zveřejnění v čistých aktivech/vlastním kapitálu.

Individuální účetní závěrka

- IN15. Tento standard v odstavci 58 požaduje, aby investice do ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek byly účetně zachyceny za použití ekvivalenční metody, v pořizovacích nákladech nebo jako finanční nástroj. Dříve IPSAS 6 požadoval, aby je účetní jednotky zachycovaly za použití ekvivalenční metody nebo jako investici.
- IN16. Tento standard v odstavci 60 požaduje, aby ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky, které jsou účetně zachyceny jako finanční nástroj v konsolidovaných účetních závěrkách, byly stejným způsobem zachyceny v individuální účetní závěrce investora. IPSAS 6 dříve neobsahoval tento požadavek.

Zveřejnění

- IN17. Pokud se týče individuální účetní závěrky, tento standard požaduje dodatečná zveřejnění (viz odstavce 63 a 64).

Změny jiných IPSAS

- IN18. Tento standard obsahuje směrodatný dodatek změn jiných IPSAS, které nejsou součástí projektu vylepšení IPSAS a budou ovlivněny v důsledku tohoto IPSAS.

Implementační příručka

- IN19. Tento standard obsahuje Implementační příručku, která ilustruje, jak posoudit dopad potenciálních hlasovacích práv na moc účetní jednotky ovládat finanční a provozní politiky jiné účetní jednotky, pokud bude implementován IPSAS 6, IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ a IPSAS 8 „Účast na společném podnikání“.

IPSAS 6— KONSOLIDOVANÁ A INDIVIDUÁLNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Rozsah působnosti

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro sestavení a předložení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky.**
2. Tento standard se nezabývá účetními metodami pro spojování účetních jednotek a jejich dopadem na konsolidaci, včetně goodwillu vzniklého ze spojení účetních jednotek (návod pro účetní zobrazení spojování účetních jednotek lze najít v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá podnikovými kombinacemi).
3. **Tento standard se použije rovněž k účetnímu zachycení ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce, pokud se účetní jednotka rozhodne ji sestavit sama, nebo ji vyžaduje místní regulace.**
4. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
5. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.
6. Tento standard stanoví požadavky na sestavení a předložení konsolidovaných účetních závěrek a na vykazování ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek, a přidružených jednotek v individuálních účetních závěrkách ovládající jednotky, spoulovládajícího a investora. I když se po PVS nepožaduje, aby vyhověly tomuto standardu ve svých vlastních účetních závěrkách, ustanovení tohoto standardu se použijí tam, kde jednotka veřejného sektoru, která není PVS, má jednu nebo více ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek, které jsou PVS. Za těchto okolností se tento standard použije při konsolidování PVS do účetní závěrky ekonomické jednotky a při vykazování investic do PVS v individuálních účetních závěrkách ovládající jednotky, spoulovládajícího a investora.

Definice

7. **Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:**

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka za ekonomickou jednotku předkládaná jako účetní závěrka jediné účetní jednotky.

Kontrola (ovládání) je moc určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky tak, aby byly získány užitky z její činnosti.

Ovládaná jednotka je účetní jednotka, včetně jednotky neregistrované, jako je partnerství (angl. partnership), která je pod kontrolou jiné jednotky (označované jako ovládající jednotka).

Ovládající jednotka je účetní jednotkou, která má jednu nebo více ovládaných jednotek.

Metoda ocenění investic pořizovacími náklady je účetní metoda pro investice, pomocí níž je investice zachycena v pořizovacích nákladech. Investor uznává výnosy z investice jen v rozsahu, ve kterém je oprávněn získat část z kumulovaných přebytků jednotky, do níž bylo investováno, které vznikly po datu akvizice. Nároky přiznané nebo již uhrazené a převyšující tyto přebytky jsou považovány za zpětnou úhradu investice a jsou uznány jako snížení pořizovacích nákladů investice.

Ekonomická jednotka představuje uskupení účetních jednotek složené z ovládající jednotky a jedné nebo více ovládaných jednotek.

Menšinový podíl je taková část čistého přebytku (schodku) a podílu na čistých aktivech/vlastním kapitálu ovládané jednotky, která připadá podílům na čistých aktivech/vlastním kapitálu, jež nejsou vlastněny ovládající jednotkou ani přímo, ani nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek.

Individuální účetní závěrka je účetní závěrka předkládaná ovládající jednotkou, investorem do přidružené jednotky nebo spoluovládajícím ve společně ovládané jednotce, ve které jsou investice zachycovány spíše na základě přímého podílu na čistých aktivech/vlastním kapitálu než na základě vykazovaných výsledků a čistých aktiv jednotky, do které bylo investováno.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

8. Ovládající jednotka nebo její ovládaná jednotka mohou být investorem do přidružené jednotky nebo spoluovládajícím spoluovládané jednotky. V těchto případech je konsolidovaná účetní závěrka sestavená a předložená podle tohoto standardu rovněž sestavena tak, aby splňovala požadavky IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ a IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“.

9. Pro účetní jednotku popsanou v odstavci 8 je individuální účetní závěrkou taková účetní závěrka, která je sestavená a předložená vedle účetní závěrky zmíněné v odstavci 8. Individuální účetní závěrka nemusí být připojena k takové účetní závěrce, ani ji nemusí doprovázet.
10. Účetní závěrka účetní jednotky, která nemá ovládanou jednotku, přidruženou jednotku nebo účast spoluovládajícího na spoluovládané jednotce, není individuální účetní závěrkou.
11. Ovládající jednotka, která je osvobozena od povinnosti předložit konsolidovanou účetní závěrku podle odstavce 16, může předložit individuální účetní závěrku jako svou jedinou účetní závěrku.

Ekonomická jednotka

12. Termín „ekonomická jednotka“ je tímto standardem využíván k tomu, aby pro účely účetního výkaznictví definoval skupinu účetních jednotek zahrnující ovládající jednotku a každou ovládanou jednotku.
13. Další termíny někdy použité pro označení ekonomické jednotky jsou „administrativní jednotka“, „finanční jednotka“, „konsolidovaná jednotka“ a „skupina“.
14. Ekonomická jednotka může zahrnovat jak jednotky se sociálně politickým, tak jednotky s komerčním zaměřením. Tak například vládní ubytovací útvar může být ekonomickou jednotkou, která zahrnuje jednotky poskytující ubytování za nominální částku, jakož i jednotky, které poskytují ubytování na komerčním základě.

Předkládání konsolidované účetní závěrky

15. **Ovládající jednotka jiná než ovládající jednotka popsaná v odstavci 16 předkládá konsolidovanou účetní závěrku, v níž konsoliduje své ovládané jednotky podle tohoto standardu.**
16. **Ovládající jednotka nemusí předkládat konsolidovanou účetní závěrku tehdy a jen tehdy, když:**
 - (a) **ovládající jednotka je:**
 - (i) **sama plně vlastněnou ovládanou jednotkou a uživatelé takové účetní závěrky patrně neexistují nebo jejich informační potřeby jsou pokryty konsolidovanou účetní závěrkou její ovládající jednotky; nebo**
 - (ii) **částečně vlastněnou ovládanou jednotkou jiné účetní jednotky a její ostatní vlastníci, včetně těch, kteří jinak nejsou oprávněni hlasovat, byli o tom informováni a nemají námitek proti tomu, aby ovládající jednotka nepředkládala konsolidovanou účetní závěrku;**

- (b) **dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu ovládající jednotky nejsou obchodovány na veřejném trhu (na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů nebo na mimoburzovním trhu, včetně místních nebo oblastních trhů);**
 - (c) **ovládající jednotka neposkytla svou účetní závěrku komisi pro cenné papíry či jiné regulační organizaci, ani nemá v řízení podání této účetní závěrky za účelem emise jakékoli třídy nástrojů na veřejném trhu; a**
 - (d) **nejvyšší nebo jakákoliv další ovládající jednotka dané ovládající jednotky vytváří konsolidovanou účetní závěrku, která je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor.**
17. Ve veřejném sektoru mnohé ovládající jednotky, které jsou buď plně, nebo částečně vlastněny, představují klíčové sektory nebo činnosti vlády, a účelem tohoto standardu je nevyloučit takové jednotky ze sestavování konsolidované účetní závěrky. Za takové situace nemohou být informační potřeby určitých uživatelů uspokojeny konsolidovanou účetní závěrkou na samotné celovládní úrovni. V mnohých jurisdikcích vlády toto uznaly a požadavky na účetní závěrky takových jednotek právně zakotvily.
18. V některých případech bude ekonomická jednotka zahrnovat množství ovládajících jednotek na meziúrovních. Zatímco je například ministerstvo zdravotnictví nejvyšší ovládající jednotkou, ovládajícími jednotkami na meziúrovni mohou být místní či územní orgány zdravotní péče. Požadavky na povinné skládání účtů a na vykazování v každé jurisdikci mohou specifikovat, od kterých jednotek se požaduje (nebo které jsou osvobozeny od požadavků) sestavení konsolidované účetní závěrky. Pokud neexistují specifické požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky ovládající jednotky na meziúrovni a její uživatelé pravděpodobně existují, ovládající jednotka na meziúrovni konsolidovanou účetní závěrku sestaví a předloží.
19. Ovládající jednotka, která se v souladu s odstavcem 16 rozhodne nepředkládat konsolidovanou účetní závěrku, a předkládá pouze individuální účetní závěrku, musí splnit požadavky odstavců 58-64.

Rozsah konsolidované účetní závěrky

20. **Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny ovládané jednotky ovládající jednotky, kromě těch, na něž se poukazuje v odstavci 21.**
21. **Ovládaná jednotka se vyloučí z konsolidace, když je zřejmé, že (a) ovládaní je míněno jako dočasné, protože ovládaná jednotka je nabyta a držena výlučně s výhledem na její pozbytí během dvanácti měsíců a (b) vedení aktivně hledá kupujícího.**

22. Takové ovládané jednotky se klasifikují a zachytí jako finanční nástroje. Vodítko pro klasifikaci a zachycení finančních nástrojů poskytují příslušné mezinárodní a národní účetní standardy, které se zabývají uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.
23. Příkladem dočasné kontroly je pořízení ovládané jednotky s pevným plánem na její pozbytí do dvanácti měsíců. To se může stát, když ekonomická jednotka je nabyta a nějaká jednotka v ní obsažená bude pozbyta, protože její činnosti jsou odlišné od činností nabyvatele. K dočasné kontrole také může dojít, když ovládající jednotka zamýšlí postoupit kontrolu nad ovládanou jednotkou jiné jednotce – například ústřední vláda může převést svůj podíl na ovládané jednotce územní samosprávě. Aby tato výjimka platila, musí ovládající jednotka prokazatelně odhodlána prosazovat oficiální plán pozbytí nebo dále neovládat jednotku, která je předmětem dočasné kontroly. Jednotka je prokazatelně zavázána pozbytí či dále neovládat jinou jednotku, když má oficiální plán tak učinit a není reálná možnost odstoupit od tohoto plánu.
24. Pokud ovládaná jednotka dříve osvobozená od konsolidace podle odstavce 21 nebyla pozbyta do dvanácti měsíců, bude konsolidována, jakoby to bylo od data akvizice (poučení o datu akvizice lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním standardu zabývajícím se podnikovými kombinacemi). Účetní závěrky za období od akvizice se přepracují.
25. Výjimečně může mít účetní jednotka nalezeného kupujícího pro ovládanou jednotku osvobozenou od konsolidace podle odstavce 21, ale nemá ještě dokončený prodej do dvanácti měsíců od akvizice z důvodu potřebného schválení regulátory nebo jinými subjekty. Po účetní jednotce se nepožaduje, aby konsolidovala takovou ovládanou jednotku, pokud prodej k datu vykazování probíhá a není důvod očekávat, že nebude v krátké době po datu vykazování dokončen.
26. Ovládaná jednotka není osvobozena od konsolidace jednoduše proto, že investor je organizací rizikového kapitálu, podílovým fondem, investiční společností nebo podobnou účetní jednotkou.
27. Ovládaná jednotka není osvobozena od konsolidace proto, že její činnosti jsou odlišné od činností jiných účetních jednotek ekonomické jednotky, příkladem může být konsolidace PVS s účetními jednotkami rozpočtového sektoru. Nležité informace jsou poskytnuty konsolidací takových ovládaných jednotek a zveřejněním dodatečných informací o rozličných činnostech ovládaných jednotek v konsolidované účetní závěrce. Zveřejnění požadované IPSAS 18 „Vykazování podle segmentů“ například napomůže vysvětlit význam rozličných činností v rámci ekonomické jednotky.

Určení kontroly (ovládání) nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví

28. Zda účetní jednotka ovládá jinou jednotku pro účely účetního výkaznictví je věcí úsudku založeného na definici kontroly (ovládání) v tomto standardu a na

konkrétních okolnostech každého případu. To znamená, že zvážení musí vycházet z povahy vztahů mezi oběma účetními jednotkami. Zejména musí být zváženy oba prvky definice kontroly v tomto standardu. Je to prvek pravomoci (oprávnění určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky) a prvek užitku (který představuje schopnost ovládající jednotky mít prospěch z činností jiné jednotky).

29. Za účelem určení kontroly ovládající jednotka musí mít prospěch z činností jiné jednotky. Jednotka může mít například prospěch z činností jiné jednotky v souvislosti s přiděly z jejích přebytků (jako jsou dividendy) a je vystavena rizikům možných ztrát. V jiných případech nemusí jednotka získat žádný finanční prospěch z jiné jednotky, ale může jej mít ze své schopnosti orientovat jinou jednotku tak, aby prací s ní dosáhla svých cílů. Jednotka může odvodit jak finanční, tak i nefinanční prospěch z činností jiné jednotky. PVS například může poskytnout ovládající jednotce dividendy a také jí umožnit dosáhnout některé z cílů její sociální politiky.

Kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví

30. Pro účely účetního výkaznictví pramení kontrola z pravomoci určovat finanční a provozní politiky jiné jednotky a nevyžaduje nutně, aby jednotka držela většinový akciový podíl nebo jiný podíl na vlastním kapitálu jiné jednotky. Pravomoc ovládat musí být okamžitě uplatnitelná. To znamená, že účetní jednotka již musí mít tuto pravomoc přidělenou legislativně nebo nějakou oficiální dohodou. Pravomoc ovládat není okamžitě uplatnitelná, pokud vyžaduje legislativní změnu nebo opětovné projednání dohod, aby se stala účinnou. Toto by mělo být odlišeno od skutečnosti, že existence pravomoci ovládat jinou jednotku není závislá na šanci nebo pravděpodobnosti, že taková pravomoc bude uplatněna.
31. Podobně existence kontroly nevyžaduje, aby účetní jednotka měla odpovědnost za řízení (nebo angažovanost na) každodenních operací jiné jednotky. V mnohých případech jednotka může pouze uplatňovat svou pravomoc ovládat jinou jednotku, když je porušena nebo vypovězena dohoda mezi ovládanou jednotkou a její ovládající jednotkou.
32. Vládní složka může například mít vlastnický podíl na železniční organizaci, která je provozována jako PVS. Této železniční organizaci je dovoleno operovat autonomně a nespolečá se na financování vládou, ale získala kapitál pomocí významné výpůjčky, která je zaručená vládou. Železniční organizace nevyplácela po několik roků vládě dividendy. Vláda má pravomoc jmenovat a odvolat většinu členů představenstva železniční organizace. Vláda nikdy neuplatnila pravomoc odvolat členy představenstva a zdráhala by se tak učinit z důvodu citlivého přístupu k voličům, kvůli dřívější angažovanosti vlády na provozu železniční sítě. V tomto případě je pravomoc ovládat okamžitě uplatnitelná, ale podle existujících vztahů mezi ovládanou jednotkou a ovládající jednotkou nedošlo k události, která by zaručila ovládající jednotce

- uplatňování svých pravomocí nad ovládanou jednotkou. Kontrola existuje, protože pravomoc ovládat je dostatečná, dokonce i když si ovládající jednotka může zvolit neuplatňování této pravomoci.
33. Účetní jednotka může vlastnit akciové warranty, kupní opce na akcie, dluhové nástroje nebo nástroje vlastního kapitálu, které jsou převoditelné na kmenové akcie nebo jiné podobné nástroje, které, pokud jsou uplatněny nebo převedeny, mají potenciál poskytnout účetní jednotce hlasovací práva nebo omezit jiným stranám hlasovací práva znamenající moc nad finančními a provozními politikami jiné účetní jednotky (potenciální hlasovací práva). Existence a dopad potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, včetně potenciálních hlasovacích práv držených jinou účetní jednotkou, se berou v úvahu při posuzování, zda účetní jednotka má moc ovládat finanční a provozní politiky jiné jednotky. Potenciální hlasovací práva nejsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, pokud například nemohou být uplatněna nebo převedena až do určitého budoucího data nebo až do okamžiku, kdy se přihodí nějaká budoucí událost.
 34. Při posuzování, zda potenciální hlasovací práva přispívají k ovládnutí, účetní jednotka přezkoumá veškeré skutečnosti a okolnosti (včetně podmínek uplatnění potenciálních hlasovacích práv a všech dalších smluvních ujednání, ať již jsou zvažována jednotlivě nebo ve spojení), které se dotýkají potenciálních hlasovacích práv, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést.
 35. Existence zvláštní zákonné pravomoci sama o sobě nebrání tomu, aby byla jednotka ovládána jinou jednotkou. Například vládní statistický úřad má obvykle statutární pravomoc operovat nezávisle na vládě. To znamená, že vládní statistický úřad může mít pravomoc získávat informace a vykazovat svá zjištění bez pomoci vlády nebo nějakého jiného orgánu. Existence kontroly nevyžaduje po účetní jednotce, aby měla odpovědnost za každodenní provoz jiné jednotky nebo za způsob, kterým jsou touto jednotkou prováděny profesionální funkce.
 36. Pravomoc jedné účetní jednotky ovládat rozhodování týkající se finančních a provozních politik jiné jednotky je sama o sobě nedostatečná, aby zajistila existenci kontroly, jak je definována tímto standardem. Ovládající jednotka musí být schopna ovládat rozhodování tak, aby byla schopna mít prospěch z jejích aktivit, například zmocněním jiné jednotky, aby s ní operovala jako součást ekonomické jednotky při uskutečňování jejích cílů. Toto bude mít dopad na vyloučení z definic „ovládající jednotky“ a „ovládané jednotky“ u těch vztahů, které nepřesahují jejich rámec, například těch, které se vztahují k likvidátorovi a likvidované jednotce, a obvykle by byly vyloučeny vztahy mezi věřitelem a dlužníkem. Podobně správce fondu, jehož vztah k fondu nepřesahuje obvyklou odpovědnost správce, není považován za toho, kdo ovládá fond pro účely tohoto standardu.

Regulační a kupní síla

37. Vlády a jejich agentury mají pravomoc regulovat chování mnohých jednotek tím, že využívají své svrchované nebo legislativní pravomoci. Regulační a kupní síla neustavují kontrolu pro účely účetního výkaznictví. Aby bylo zajištěno, že účetní závěrky účetních jednotek veřejného sektoru zahrnují pouze takové prostředky, které tyto jednotky ovládají a z nichž mohou mít prospěch, význam kontroly pro účely tohoto standardu nezahrnuje:
- (a) pravomoc zákonodárného sboru stanovit regulační rámec, v němž jednotky operují a zavést podmínky nebo sankce pro jejich operace. Taková pravomoc neustavuje účetní jednotce veřejného sektoru kontrolu nad aktivy rozmístěnými v těchto jednotkách. Tak například orgán kontroly znečištění může mít pravomoc zastavit operace jednotek, které nespĺňují požadavky regulace životního prostředí. Tato pravomoc však neustavuje kontrolu, protože orgán kontroly znečištění má pouze pravomoc regulovat; nebo
 - (b) jednotky, které jsou ekonomicky závislé na účetní jednotce veřejného sektoru. Pokud si jednotka ponechá pravomoc ohledně toho, zda se nechá financovat účetní jednotkou veřejného sektoru nebo bude s touto jednotkou obchodovat, má konečnou pravomoc ovládat své vlastní finanční a provozní politiky, a proto není ovládána účetní jednotkou veřejného sektoru. Ministerstvo například může být schopno ovlivňovat finanční a provozní politiky jednotky, která je na něm závislá z důvodu financování (jako je charitativní spolek) nebo jednotka orientovaná na zisk, která je ekonomicky závislá na obchodování s ním. Ministerstvo má tudíž určitou pravomoc jako zákazník, ale nikoli pravomoc ovládat finanční a provozní politiky jednotky.

Určení, zda existuje kontrola (ovládání) pro účely účetního výkaznictví

38. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou vytvářet jiné jednotky k dosažení některých svých cílů. V některých případech může být zřejmé, že je určitá jednotka ovládána, a tudíž bude konsolidována. V jiných případech to nemusí být zřejmé. Odstavce 39 a 40 poskytují vodítko, jak stanovit, zda kontrola pro účely účetního výkaznictví existuje nebo ne.
39. Při prozkoumání vztahu mezi dvěma jednotkami se předpokládá, že kontrola existuje, když alespoň existuje jedna z následujících podmínek pravomoci a alespoň jedna z následujících podmínek prospěchu, pokud není zřejmý důkaz o tom, že kontrolu drží jiná jednotka.

Podmínky pravomoci

- (a) Jednotka má přímo nebo nepřímo prostřednictvím ovládaných jednotek většinový hlasovací podíl na jiné jednotce.
- (b) Jednotka má buď legislativně přidělenou nebo uplatněnou v rámci stávající legislativy moc jmenovat nebo odvolávat většinu členů

představenstva nebo obdobného vrcholového orgánu a ovládání jiné jednotky se uskutečňuje pomocí tohoto představenstva nebo orgánu.

- (c) Jednotka má moc obsadit nebo regulovat obsazení většiny hlasů, které budou pravděpodobně obsazeny na valné hromadě jiné jednotky.
- (d) Jednotka má moc obsadit většinu hlasů na představenstvu nebo ekvivalentním vrcholném orgánu a ovládání jiné jednotky se uskutečňuje pomocí tohoto představenstva nebo orgánu.

Podmínky prospěchu

- (a) Jednotka má pravomoc zrušit jinou jednotku a získat podstatnou úroveň zbytkového ekonomického prospěchu nebo vzít na sebe významné závazky. Podmínka prospěchu může být naplněna, jestliže jednotka převezme odpovědnost za zbytkové závazky jiné jednotky.
 - (b) Jednotka má pravomoc dostat rozdělení aktiv z jiné jednotky a/nebo může být zodpovědná za určité závazky jiné jednotky.
40. Když neexistuje žádná z okolností uvedených v odstavci 39, budou o existenci kontroly pravděpodobně svědčit následující činitele:

Indikátory pravomoci

- (a) Jednotka má právo vetovat operativní a kapitálové rozpočty jiné jednotky.
- (b) Jednotka má právo vetovat, zrušit nebo změnit rozhodnutí řídicího orgánu jiné jednotky.
- (c) Jednotka má právo schvalovat najímání, převod a propouštění klíčových zaměstnanců jiné jednotky.
- (d) Mandát jiné jednotky se zakládá a je vymezen legislativou.
- (e) Jednotka drží „zlatou akcií“¹ (nebo ekvivalent) jiné jednotky, která jí poskytuje práva ovládat její finanční a provozní politiky.

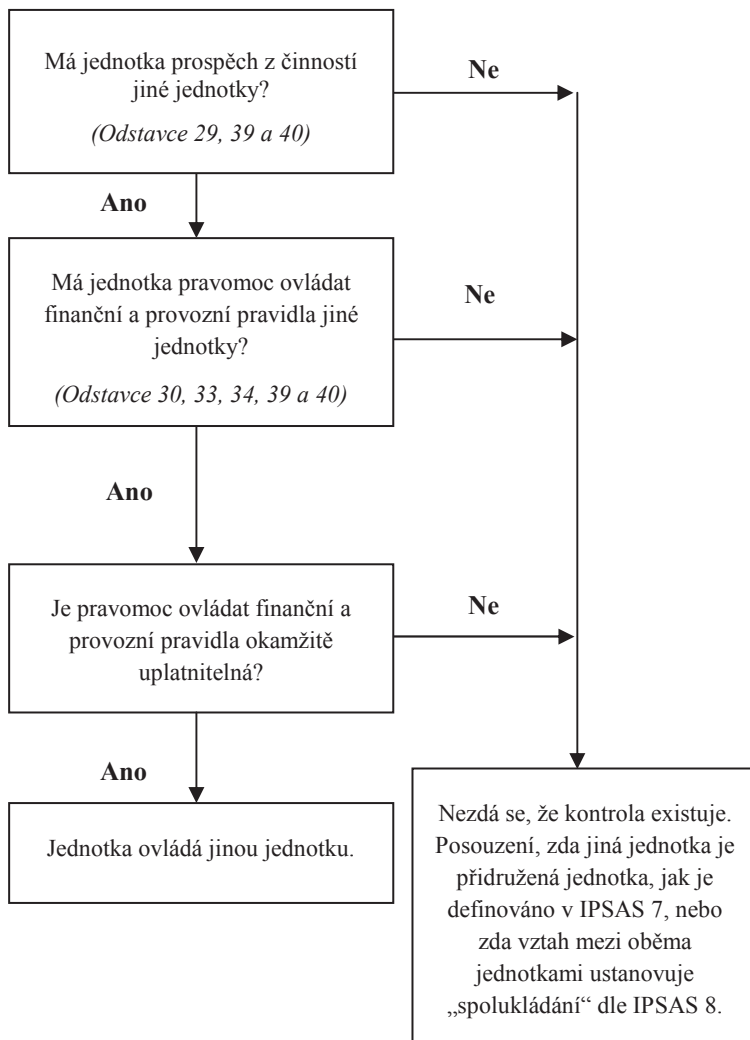
Indikátory prospěchu

- (a) Jednotka drží přímo nebo nepřímo právní nárok na čistá aktiva/vlastní kapitál jiné jednotky s trvajícím právem přístupu.
- (b) Jednotka má právo na významný objem čistých aktiv/vlastního kapitálu jiné jednotky v případě likvidace nebo při rozdělení jiném než je likvidace.

¹ „Zlatou akcií“ se míní druh akcií, které dávají držitelům specifické pravomoci nebo práva obecně přesahující pravomoci a práva obvykle spjatá s vlastnickým podílem držitele nebo jeho zastoupením na vrcholném orgánu.

- (c) Jednotka může řídit jinou jednotku se záměrem spolupracovat s ní při naplňování svých cílů.
 - (d) Na jednotku mohou přejít zbytkové závazky jiné jednotky.
41. Následující diagram uvádí základní kroky týkající se ustanovení kontroly nad jinou jednotkou. Je ho třeba číst spolu s odstavci 28 až 40.

Určení kontroly (ovládání) nad jinou jednotkou pro účely účetního výkaznictví



42. Ovládající jednotka ztrácí kontrolu, pokud ztratí moc ovládat finanční a provozní politiky ovládané jednotky s cílem získat prospěch z jejích činností. Ke ztrátě kontroly může dojít se současnou změnou nebo bez změny absolutní či relativní výše vlastnictví. Může se to stát například, když se ovládaná jednotka stane subjektem ovládaní vládou, soudem, správcem nebo regulátorem. Může k tomu rovněž dojít v důsledku smluvních uspořádání. Zahraniční vláda může například zkonfiskovat provozní aktiva zahraniční ovládané jednotky tak, že ovládající jednotka ztratí moc ovládat provozní politiky ovládané jednotky. V tomto případě ovládaní pravděpodobně již neexistuje.

Konsolidační postupy

43. Při sestavení konsolidované účetní závěrky účetní jednotka slučuje účetní výkazy ovládající jednotky a jejích ovládaných jednotek tak, že se řádek po řádku sčítají obdobné položky aktiv, závazků, čistých aktiv/vlastního kapitálu, výnosů a nákladů. Aby konsolidovaná účetní závěrka uváděla finanční informace o ekonomické jednotce jako o jediné jednotce, musí být učiněny následující kroky:
- (a) účetní hodnota investic ovládající jednotky do každé ovládané jednotky a podíl ovládající jednotky na čistých aktivech/vlastním kapitálu každé ovládané jednotky jsou vyloučeny (příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se podnikovými kombinacemi dává návod na řešení jakéhokoli výsledného goodwillu);
 - (b) menšinové podíly na čistém přebytku nebo schodku konsolidovaných ovládaných jednotek za účetní období jsou stanoveny; a
 - (c) menšinové podíly na čistých aktivech/vlastním kapitálu konsolidovaných ovládaných jednotek jsou stanoveny v čistých aktivech/vlastním kapitálu odděleně od čistých aktiv/vlastního kapitálu ovládající jednotky. Menšinové podíly na čistých aktivech/vlastním kapitálu se skládají z:
 - (i) částky těchto menšinových podílů ke dni původního spojení (příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se podnikovými kombinacemi dává návod na výpočet této částky); a
 - (ii) menšinového podílu na změnách stavu čistých aktiv/vlastního kapitálu po datu spojení.
44. Pokud existují potenciální hlasovací práva, jsou stanoveny podíly na přebytku nebo schodku a změnách čistých aktiv/vlastního kapitálu přiřazené ovládající jednotce a menšinovým podílům na základě aktuálního vlastnického podílu a neodráží možné uplatnění nebo převod potenciálních hlasovacích práv.

45. **Zůstatky, transakce, výnosy a náklady mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky se vylučují v plné výši.**
46. Zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami uvnitř ekonomické jednotky zahrnující výnosy z prodejů a převodů, výnosy uznané v důsledku přidělu z rozpočtu nebo jiného rozpočtového orgánu, náklady a dividendy nebo podobné přiděly vlastníkům, jsou plně vyloučeny. Přebytky a schodky plynoucí z transakcí uvnitř ekonomické jednotky, které jsou uznány za aktiva, jako jsou zásoby a dlouhodobá aktiva, jsou vyloučeny plně. Schodky uvnitř ekonomické jednotky mohou naznačovat snížení hodnoty, které vyžaduje uznání v konsolidované účetní závěrce. Návod na vykazování přechodných rozdílů vznikajících z vyloučení přebytků a schodků plynoucích z transakcí uvnitř ekonomické jednotky lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá daněmi ze zisku.
47. **Účetní závěrky ovládající jednotky a jeho ovládaných jednotek použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky se sestavují ke stejnému datu vykazání. Když jsou data vykazání ovládající a ovládané jednotky rozdílná, ovládaná jednotka sestaví pro konsolidační účely doplňkové účetní výkazy ke stejnému datu jako účetní závěrka ovládající jednotky, ledaže by to bylo prakticky neproveditelné.**
48. **Pokud jsou v souladu s odstavcem 47 účetní výkazy ovládané jednotky použité pro sestavení konsolidované účetní závěrky sestaveny k odlišnému datu vykazání než účetní závěrka ovládající jednotky, provedou se úpravy o dopady podstatných transakcí nebo událostí, které se staly mezi tímto datem a datem účetní závěrky ovládající jednotky. V žádném případě nemůže být rozdíl mezi daty vykazání ovládané a ovládající jednotky delší než tři měsíce. Délka účetních období a všechny rozdíly v datech vykazování musí být v jednotlivých obdobích stejné.**
49. **Konsolidovaná účetní závěrka je sestavena za použití jednotných účetních pravidel pro obdobné transakce a události za podobných okolností.**
50. Jestliže člen ekonomické jednotky používá jiná účetní pravidla než ta, která jsou uplatněna v konsolidované účetní závěrce pro obdobné transakce a případy za podobných okolností, jsou učiněny patřičné úpravy při sestavení jeho účetní závěrky.
51. Výnosy a náklady ovládané jednotky jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky od data akvizice (příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se podnikovými kombinacemi poskytne návod, jak chápat datum akvizice). Výnosy a náklady ovládané jednotky jsou zahrnuty do konsolidované účetní závěrky do data, k němuž ovládající jednotka přestává ovládat ovládanou jednotku. Rozdíl mezi výtěžkem z pozbytí ovládané jednotky a jeho účetní hodnotou k datu pozbytí, včetně kumulativní částky kursového rozdílu, který se týká ovládané jednotky, uznané v čistých aktivech/ vlastním kapitálu v souladu s IPSAS 4 „Dopady změn směnných kursů cizích

- měn*“, je vykázán v konsolidované výsledovce jako přínos nebo újma z pozbytí ovládané jednotky.
52. Od data, k němuž jednotka přestává spadat pod definici ovládané jednotky a nestává se přidruženou jednotkou, jak ji vymezuje IPSAS 7, nebo spoluovládanou jednotkou, jak ji vymezuje IPSAS 8, je vykazována jako finanční nástroj. Příslušný mezinárodní nebo národní účetní standard, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů, poskytne návod na účetní zachycení finančních nástrojů.
 53. Účetní hodnota investice k datu, k němuž jednotka přestává být ovládanou jednotkou, bude považována za pořizovací náklady při původním ocenění finančního nástroje.
 54. **Menšinové podíly jsou uvedeny v konsolidované rozvaze v čistých aktivech/vlastním kapitálu, odděleně od čistých aktiv/vlastního kapitálu ovládající jednotky. Menšinové podíly na přebytku nebo schodku ekonomické jednotky jsou také zveřejněny odděleně.**
 55. Přebytek nebo schodek jsou přiřazeny ovládající jednotce a menšinovým podílům. Protože obě části představují čistá aktiva/vlastní kapitál, není částka přiřaditelná menšinovým podílům výnosem nebo nákladem.
 56. Ztráty na konsolidované ovládané jednotce přiřaditelné menšině mohou převýšit menšinové podíly na čistých aktivech/vlastním kapitálu ovládané jednotky. Toto převýšení a jakékoli další ztráty přiřaditelné menšině se alokují proti většinovému podílu, s výjimkou takového rozsahu, v němž má menšina závaznou povinnost učinit dodatečnou investici k pokrytí ztrát a je toho schopna. Jestliže ovládaná jednotka následně vykazuje přebytky, jsou všechny tyto přebytky přiřazeny většinovému podílu až do okamžiku, kdy je získán zpět podíl menšiny na ztrátách, který byl předtím absorbován většinou.
 57. Jestliže má ovládaná jednotka v oběhu vydané kumulativní přednostní akcie, které jsou drženy menšinovými podíly a klasifikovány jako čistá aktiva/vlastní kapitál, ovládající jednotka počítá svůj podíl na přebytcích nebo schodecích po úpravě o tyto dividendy z těchto akcií, ať již byly dividendy ohlášeny, či nikoliv.

Vykazování ovládaných jednotek, spoluovládaných jednotek a přidružených jednotek v individuální účetní závěrce

58. Pokud je sestavena individuální účetní závěrka, investice do ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky se zachytí:
 - (a) za použití ekvivalenční metody, jak je popsána v IPSAS 7;
 - (b) v pořizovacích nákladech; nebo
 - (c) jako finanční nástroje.

Stejně účetní řešení se použije pro každou kategorii investic.

59. Tento standard nenařizuje, které účetní jednotky sestavují individuální účetní závěrky k dispozici pro veřejné použití. Odstavce 58 a 60-64 se použijí v případě, kdy účetní jednotka sestavuje individuální účetní závěrku, která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor. Účetní jednotka rovněž sestavuje konsolidovanou účetní závěrku k dispozici pro veřejné použití, jak požaduje odstavec 15, ledaže je využito osvobození uvedené v odstavci 16.
60. **Ovládané jednotky, spoluovládané jednotky a přidružené jednotky, které jsou zachyceny v konsolidované účetní závěrce jako finanční nástroj, se v individuální účetní závěrce investora zachytí stejným způsobem.**
61. Návod pro vykazování finančních nástrojů lze nalézt v příslušném mezinárodním nebo národním účetním standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

Zveřejnění

62. V konsolidované účetní závěrce se provedou následující zveřejnění:
- (a) seznam významných ovládaných jednotek;
 - (b) skutečnost, že ovládaná jednotka není konsolidována podle odstavce 21;
 - (c) shrnutí finančních informací ovládaných jednotek, které nejsou konsolidovány, a to buď jednotlivě, nebo po skupinách, včetně částek celkových aktiv, celkových závazků, výnosů, přebytku nebo schodku;
 - (d) jméno jakékoli ovládané jednotky, v níž ovládající jednotka drží vlastnický podíl a/nebo hlasovací práva ve výši 50 % nebo méně, spolu s vysvětlením, z čeho plyne kontrola;
 - (e) důvody proč vlastnický podíl více než 50 % hlasovacích nebo potenciálních hlasovacích práv účetní jednotky, do níž bylo investováno, neznamená ovládnutí (kontrolu);
 - (f) datum vykazání účetní závěrky ovládané jednotky, pokud je taková účetní závěrka použita pro sestavení konsolidované účetní závěrky a je sestavena k datu vykazání nebo za období, které je odlišné od účetní závěrky ovládající jednotky, a důvod pro použití odlišného data vykazání nebo období; a
 - (g) povaha a rozsah každého podstatného omezení (vyplývajícího například z úvěrových smluv nebo regulačních požadavků) schopnosti ovládaných jednotek převádět prostředky ovládající

jednotce formou peněžních dividend nebo jiných výběrů vlastníků nebo splátek úvěrů a půjček.

63. Pokud ovládající jednotka sestavuje individuální účetní závěrka, jelikož se rozhodla podle odstavce 16 nesestavovat konsolidovanou účetní závěrku, zveřejní v této individuální účetní závěrce:
- (a) skutečnost, že závěrka je individuální účetní závěrkou; že bylo využito osvobození od konsolidace; jméno účetní jednotky, jejíž konsolidovaná účetní závěrka, která vyhovuje Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor, byla sestavena pro veřejné využití a jurisdikci, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky); a adresu, kde je k obdržení tato konsolidovaná účetní závěrka;
 - (b) seznam významných ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek, včetně jména, jurisdikce, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky), výše vlastnického podílu a tam, kde je podíl v podobě akcií, podíl držených hlasovacích práv (pouze tam, kde je rozdíl oproti vlastnickému podílu); a
 - (c) popis metod použitých k účetnímu zachycení účetních jednotek uvedených v (b).
64. Pokud ovládající jednotka (jiná než ovládající jednotka pokrytá odstavcem 63), spoulovládající s podílem na spoulovládané jednotce nebo investor do přidružené jednotky sestavují individuální účetní závěrky, v těchto individuálních účetních závěrkách se zveřejní:
- (a) skutečnost, že závěrka je individuální účetní závěrkou, a důvod proč je taková závěrka sestavena, i když to není požadováno zákonem, jinou legislativou nebo jinou autoritou;
 - (b) seznam významných ovládaných jednotek, spoulovládaných jednotek a přidružených jednotek, včetně jména, jurisdikce, v níž je účetní jednotka provozována (pokud je odlišná od jurisdikce ovládající jednotky), výše vlastnického podílu a tam, kde je podíl v podobě akcií, podíl držených hlasovacích práv (pouze tam, kde je rozdíl oproti vlastnickému podílu); a
 - (c) popis metod použitých k účetnímu zachycení účetních jednotek uvedených v (b);

a identifikuje účetní závěrky sestavené podle odstavce 15 tohoto standardu, podle IPSAS 7 a IPSAS 8, k nimž se vztahují.

Přechodná ustanovení

65. **Po účetních jednotkách se nevyžaduje, aby splňovaly požadavky odstavce 45, které se týkají vyloučení zůstatků a transakcí mezi účetními jednotkami uvnitř ekonomické jednotky za účetní období počínající nějakým datem v průběhu tří let následujících od data prvního přijetí akruálního účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.**
66. Ovládající jednotky, které poprvé přijmou akruální účetnictví podle Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, mohou mít mnoho ovládaných jednotek s významným počtem vzájemných transakcí. Proto může být obtížné identifikovat některé transakce a zůstatky, které mají být vyloučeny pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky ekonomické jednotky. Z tohoto důvodu poskytuje odstavec 65 úlevu od požadavku plně vyloučit zůstatky a transakce mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky.
67. **Pokud účetní jednotky využijí přechodné ustanovení odstavce 65, zveřejní skutečnost, že ne všechny zůstatky a transakce, ke kterým došlo mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky, byly vyloučeny.**
68. Přechodná ustanovení v IPSAS 6 (2000) poskytují účetním jednotkám období až tří let od data jeho prvního použití, v němž mají být plně vyloučeny zůstatky a transakce mezi účetními jednotkami v rámci ekonomické jednotky. Účetním jednotkám, které již dříve aplikovaly IPSAS 6 (2000), je tak umožněno pokračovat ve výhodě tříletého přechodného období uvažovaného od data prvního použití IPSAS 6 (2000).

Datum účinnosti

69. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. lednem 2008 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje. Pokud účetní jednotka použije tento standard dříve, tuto skutečnost zveřejní.**
70. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví akruální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

Zrušení IPSAS 6 (2000)

71. Tento standard nahrazuje IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“ vydaný v roce 2000.

Dodatek**Změny jiných IPSAS**

Změny v tomto dodatku se použijí pro roční účetní závěrku pokrývající období počínající 1. ledna 2008 a později. Pokud účetní jednotka použije tento standard pro dřívější období, tyto změny budou použity pro tato dřívější období.

- A1. V Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor použitelných k 1. lednu 2008 jsou odkazy na aktuální verzi IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“ změněny na IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“.
- A2. Následující je přidáno k odstavci 4(f) z IPSAS 15 „Finanční nástroje: zveřejnění a prezentace“:

Účetní jednotky však budou používat tento standard na podíly v ovládané jednotce, přidružené jednotce a ve společném podnikání, které jsou zachycovány jako finanční nástroj podle IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. V těchto případech účetní jednotky budou využívat požadavky na zveřejnění z IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8 navíc k požadavkům tohoto standardu.

Implementační příručka - Zvážení potenciálních hlasovacích práv

Příručka k implementaci IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“, IPSAS 7 „Investice do přidružených jednotek“ a IPSAS 8 „Účasti ve společném podnikání“.

Tato příručka doprovází IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8, ale není jejich součástí.

Úvod

- IG1 Většina účetních jednotek veřejného sektoru neemituje finanční nástroje s potenciálními hlasovacími právy. Mohou však být emitovány PVS. Proto vláda nebo jiná účetní jednotka veřejného sektoru mohou držet potenciální hlasovací práva PVS.
- IG2. Odstavce 33, 34 a 44 IPSAS 6 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ a odstavce 14 a 15 IPSAS 7 „Investice do přidružených podniků“ požadují, aby účetní jednotka zvažila existenci a dopad veškerých potenciálních hlasovacích práv, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná. Rovněž požadují, aby byly přezkoumány všechny skutečnosti a okolnosti, které působí na potenciální hlasovací práva, kromě záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit nebo převést potenciální hlasovací práva. Protože definice společného ovládnutí v odstavci 6 IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“ závisí na definici ovládnutí, a protože tento standard je propojený s IPSAS 7 ohledně použití ekvivalenční metody, je tento návod relevantní rovněž pro IPSAS 8.

Návod

- IG3. Odstavec 7 IPSAS 6 definuje ovládnutí jako moc ovládat finanční a provozní politiky účetní jednotky s cílem získat užitek z její činnosti. Odstavec 7 IPSAS 7 definuje podstatný vliv jako moc účastnit se na rozhodování o finančních a provozních politikách účetní jednotky, do níž bylo investováno, ale nikoli moc ovládat tyto politiky. Odstavec 6 IPSAS 8 definuje spoluovládání jako smluvně dohodnuté sdílení ovládnutí ekonomické aktivity. V těchto kontextech, moc odkazuje na schopnost něco udělat nebo učinit. V důsledku toho účetní jednotka ovládá, spoluovládá nebo má podstatný vliv, pokud je aktuálně schopna tuto moc uplatňovat bez ohledu na to, zda ovládnutí, spoluovládání nebo podstatný vliv jsou aktivně projeveny nebo jsou ve své podstatě pasivní. Potenciální hlasovací práva držaná účetní jednotkou, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná, tuto schopnost zajišťují. Schopnost uplatňovat moc neexistuje, pokud potenciální hlasovací práva postrádají ekonomickou podstatu (například realizační cena je stanovena způsobem, který předem vylučuje uplatnění nebo převod při každém uskutečnitelném scénáři). V důsledku toho jsou potenciální hlasovací práva zvažována, pokud v podstatě zajišťují schopnost uplatňovat moc.
- IG4. Ovládnutí a podstatný vliv také vznikají za okolností popsaných odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a odstavci 12 a 13 IPSAS 7, které obsahují úvahu o relativním vlastnictví hlasovacích práv. IPSAS 8 váže na IPSAS 6 a IPSAS 7 a odkazy na

IPSAS 6 a IPSAS 7 od tohoto místa dál necht' jsou čteny jako relevantní také pro IPSAS 8. Nicméně je třeba mít na mysli, že společné ovládání vyžaduje smluvní sdílení ovládání a tento smluvní aspekt bude pravděpodobně kritickým rozhodujícím činitelem. Potenciální hlasovací práva, jako jsou kupní opce na akcie a převoditelné dluhy, jsou schopné změnit moc účetní jednotky, která plyne z hlasování v jiné účetní jednotce – jsou-li potenciální hlasovací práva uplatněna nebo převedena, vlastnický poměr kmenových akcií nesoucích hlasovací práva se změní. V důsledku toho je existence ovládání (jehož definice umožňuje, aby pouze jedna účetní jednotka ovládala jinou účetní jednotku) a podstatného vlivu určena pouze poté, co byly posouzeny všechny faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a zvážena existence a dopad potenciálních hlasovacích práv. Kromě toho účetní jednotka přezkoumá všechny skutečnosti a okolnosti, které působí na potenciální hlasovací práva, s výjimkou záměru vedení a finanční schopnosti uplatnit je nebo je převést. Záměr vedení neovlivňuje existenci moci a finanční schopnost účetní jednotky uplatnit nebo převést je těžké posoudit.

- IG5. Po zvážení potenciálních hlasovacích práv, která mohou být aktuálně uplatněna nebo převedena, může účetní jednotka zpočátku dojít k závěru, že jinou účetní jednotku ovládá nebo v ní uplatňuje podstatný vliv. Tato účetní jednotka však nemusí jinou účetní jednotku ovládat nebo v ní uplatňovat podstatný vliv, pokud jsou potenciální hlasovací práva držena jinými stranami rovněž aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná. V důsledku toho účetní jednotka při určování, zda jinou účetní jednotku ovládá nebo v ní má podstatný vliv, zvažuje všechna potenciální hlasovací práva držena jí a jinými stranami, která jsou aktuálně uplatnitelná nebo převoditelná. Jsou zvažovány například všechny kupní opce na akcie, ať již je drží účetní jednotka nebo jiná strana. Navíc definice ovládání v odstavci 7 IPSAS 6 umožňuje, aby kontrolu nad jinou účetní jednotkou měla pouze jedna účetní jednotka. Proto pokud dvě nebo více účetních jednotek drží významná hlasovací práva, jak aktuální, tak potenciální, jsou pro určení toho, která jednotka ovládá, znovu vyhodnoceny faktory z odstavce 39 a 40 IPSAS 6.
- IG6. Podíl přiřazený ovládající jednotce a menšinovým podílům při sestavování konsolidované účetní závěrky podle IPSAS 6 a podíl přiřazený investorovi, který zachycuje investici pomocí ekvivalenční metody podle IPSAS 7, jsou určeny pouze na základě aktuálních vlastnických podílů. Přiřazený podíl je určen tak, že se vezmou v úvahu případná uplatnění potenciálních hlasovacích práv a jiné deriváty, které v daném okamžiku v podstatě umožňují přístup k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem.
- IG7. Za určitých okolností má účetní jednotka v podstatě aktuální vlastnictví jako důsledek transakce, která jí umožňuje přístup k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem. Za takových okolností, je přiřazený podíl určen tak, že se vezmou v úvahu případná uplatnění potenciálních hlasovacích

práv nebo jiné deriváty, které v daném okamžiku umožňují přístup k ekonomickému prospěchu.

- IG8. Relevantní mezinárodní nebo národní účetní standard zabývající se uznáváním a oceňování finančních nástrojů dává návod na účetní zachycení finančních nástrojů. Nepoužívá se však na podíly v ovládaných, přidružených a spoluovládaných jednotkách, které jsou konsolidovány, zachycovány pomocí ekvivalenční metody nebo poměrnou metodou v souladu s IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. Pokud nástroje obsahující potenciální hlasovací práva, která v podstatě umožňují aktuální přístup k ekonomickému prospěchu spojenému s vlastnickým podílem, a investice je zachycována jedním z výše uvedených způsobů, nevztahují se na tento nástroj požadavky příslušného mezinárodního nebo národního účetního standardu, který se zabývá uznáváním a oceňováním finančních nástrojů. Ve všech ostatních případech jsou nástroje obsahující potenciální hlasovací práva zachycovány v souladu s příslušným mezinárodním nebo národním účetním standardem zabývajícím se uznáváním a oceňováním finančních nástrojů.

Ilustrativní příklady

- IG9. Deset níže uvedených příkladů ilustruje jeden aspekt potenciálního hlasovacího práva. Při použití IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8 zvažuje účetní jednotka všechny aspekty. Existence ovládaní, podstatného vlivu a společného ovládaní může být určena pouze po posouzení ostatních faktorů popsaných v IPSAS 6, IPSAS 7 a IPSAS 8. Pro účely těchto příkladů se však předpokládá, že tyto další faktory toto určení neovlivňují, ačkoli by mohly, pokud by se posuzovaly.

Příklad 1A: Opce jsou mimo peníze (out of the money)

Jednotky A a B vlastní 80 respektive 20 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky C. Jednotka A prodává polovinu svého podílu Jednotce D a kupuje kupní opce od Jednotky D, které jsou uplatnitelné v jakémkoli okamžiku za prémii k tržní ceně v době, kdy byly vydány. Pokud budou realizovány, poskytnou Jednotce A jejich původních 80 procent vlastnického podílu a hlasovacích práv.

Ačkoli jsou opce mimo peníze, jsou aktuálně uplatnitelné a dávají Jednotce A moc pokračovat v rozhodování o provozních a finančních politikách Jednotky C, protože Jednotka A by mohla tyto opce nyní uplatnit. Existence potenciálních hlasovacích práv je zvažována stejně jako další faktory popsané v odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku C.

Příklad 1B: Právo na koupi s premií k reálné hodnotě

Městské úřady v Dunelm a Eboracum vlastní 80 resp. 20 procent Dunelm-Eboracumskou všeobecnou nemocnici, jednotku veřejného sektoru ustavenou zakládací listinou. Nemocnice je vedena představenstvem o deseti členech,

jmenovaných městskými úřady v poměru k jejich vlastnickému podílu na nemocnici. Zakládací listina povoluje městským úřadům prodat část nebo celý vlastnický podíl na nemocnici jinému městskému úřadu v regionu. Dunelm prodává polovinu podílu městskému úřadu ve Formiu, avšak tato smlouva o prodeji dává Dunelmu právo zpětně nakoupit podíl Formia na nemocnici za částku rovnou 115 procentům reálné hodnoty vlastnického podílu stanovené nezávislým odhadcem. Toto právo je uplatnitelné kdykoli, a pokud bude uplatněno, vrátí Dunelmu jeho původních 80 procent vlastnického podílu, a tedy i právo jmenovat členy představenstva.

I když toto právo na znovunabytí vlastnického podílu prodané Formiu vyvolá platbu prémie nad reálnou hodnotu, je toto právo aktuálně uplatnitelné a dává Dunelmu moc pokračovat ve stanovování provozních a finančních politik Dunelm-Eboracumské všeobecné nemocnice, protože Dunelm nyní může uplatnit svá práva na znovunabytí podílu Formia. Je zvažována existence potenciálního práva volit členy představenstva, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že městský úřad v Dunelmu ovládá Dunelm-Eboracumskou všeobecnou nemocnici.

Příklad 2A: Možnost uplatnění nebo převodu

Jednotky A, B a C vlastní 40, 30 resp. 30 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Jednotka A také vlastní kupní opce, které jsou uplatnitelné v každém okamžiku za reálnou hodnotu podkladových akcií, a pokud budou uplatněny, poskytnou jí dodatečných 20 procent hlasovacích práv na Jednotce D a sníží jak Jednotce B, tak Jednotce C podíly na 20 procent. Jestliže budou opce uplatněny, Jednotka A bude ovládat více než polovinu hlasovacích práv. Existence potenciálních hlasovacích práv je zvažována stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7, a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku D.

Příklad 2B: Možnost uplatnění práv

Federální vláda Arandisu dohodou se státními vládami Brixia a Mutina založila Universitu Pola-Iluro. Universita Pola-Iluro je blízko měst Pola, stát Brixia, a Iluro, stát Mutina, která se nacházejí blízko sebe na hranici mezi těmito oběma státy. Federální legislativa, která ustanovila Universitu Pola-Iluro zajistila, aby měl federální ministr školství právo volit čtyři z deseti členů správní rady, kteří řídí tuto universitu. Státní ministři školství států Brixia a Mutina dostali právo volit po třech členech správní rady. Legislativa také umožňuje, aby federální vláda vlastnila 40 procent čistých aktiv university spolu se státními vládami, které by měly po 40 procentech. Federální legislativa dává federálnímu ministru školství právo získat dodatečných 20 procent vlastnictví čistých aktiv university s právem jmenovat dva další členy správní rady. Toto právo je uplatnitelné kdykoli, podle úsudku federálního ministra. Požaduje, aby federální vláda uhradila každé státní vládě

reálnou hodnotu nabytých čistých aktiv university. Pokud federální vláda uplatní své právo, bude vlastnit 60 procent čistých aktiv university a bude mít právo jmenovat šest z deseti členů správní rady. Toto by mohlo omezit vlastnictví každé ze státních vlád na 20 procent a právo na jmenování pouze dvou členů správní rady každou ze státních vlád.

Je zvažována existence potenciálního práva jmenovat většinu členů správní rady university, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a je určeno, že federální vláda Arandis ovládá Universitu Pola-Iluro.

Příklad 3A: Jiná práva, která mají potenciál zvýšit účetní jednotce hlasovací práva nebo je snížit jiným účetním jednotkám

Jednotky A, B a C vlastní 25, 35 resp. 40 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Jednotky B a C také mají akciové warranty, které jsou uplatnitelné ke každému okamžiku za pevnou cenu a poskytují potenciální hlasovací práva. Jednotka A má kupní opci na nákup těchto akciových warrantů ke každému okamžiku za nominální částku. Pokud by byla kupní opce uplatněna, Jednotka A by měla potenciál navýšit svůj vlastnický podíl a tím svá hlasovací práva na Jednotce D na 51 procent (a zředit podíl Jednotky B na 23 procent a Jednotky C na 26 procent).

Přestože Jednotka A nevlastní akciové warranty, jsou zvažovány při posuzování ovládání, protože jsou aktuálně uplatnitelné Jednotkou B a C. Obyčejně pokud je nějaký krok (například nákup nebo uplatnění jiných práv) požadován předtím, než účetní jednotka vlastní potenciální hlasovací práva, tato potenciální hlasovací práva nejsou pokládána za držená touto účetní jednotkou. Akciové warranty jsou však v podstatě drženy Jednotkou A, protože podmínky kupní opce jsou uzpůsobeny tak, aby Jednotce A zaručily její pozici. Spojení kupní opce a akciových warrantů dává Jednotce A moc rozhodovat o provozní a finanční politice Jednotky D, protože by Jednotka A mohla aktuálně uplatnit opci a akciové warranty. Ostatní faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a v odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 jsou rovněž vzaty v úvahu a je určeno, že Jednotku D ovládá Jednotka A, nikoli Jednotka B nebo C.

Příklad 3B: Jiná práva, která mají potenciál zvýšit účetní jednotce hlasovací práva nebo je snížit jiným účetním jednotkám

Města Deva, Oxonia a Isca vlastní ve stejném pořadí 25 procent, 35 procent a 40 procent Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, účetní jednotku veřejného sektoru založenou na základě zakládací listiny. Zakládací listina dává městům hlasovací práva ve vedení Authority a právo na získání elektřiny vyrobené Authoritou. Hlasovací práva a přístup k elektřině jsou ve stejné proporcí jako jejich vlastnictví v Authoritě. Zakládací listina dává

Oxonii i Isce právo navýšit jejich vlastnictví (a tím i hlasovací práva) na Autoritě, každé o 10 procent kdykoli za obchodní cenu dohodnutou všemi třemi městy. Zakládací listina rovněž dává Devě právo získat 15 procent podílu na Autoritě od Ozonid a 20 procent od Iscy, kdykoli za nominální protihodnotu. Pokud Deva uplatní své právo, zvýší svůj vlastnický podíl, a tudíž i hlasovací práva, v Deva-Oxonia-Isca Electric Generating Authority na 60 procent. To by zřídilo vlastnictví Ozonid na 20 a Iscy na 20 procent.

I když zakládací listina dává Oxonii a Isce právo navýšit jejich podílovou účast, překlenující právo Devy získat většinový podíl na Autoritě za nominální protihodnotu uvedené v této listině je v podstatě navrženo k tomu, aby zajistilo pozici Devy. Toto právo držené Devou jí dává schopnost stanovovat provozní a finanční politiky Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority, protože Deva by mohla uplatnit toto právo, aby navýšila své vlastnictví, a tudíž i hlasovací práva kdykoli. Další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavce 12 a 13 IPSAS 7 jsou rovněž zvažena, a je určeno, že Deva a nikoli Oxonia nebo Isca, ovládá Deva-Oxonia-Isca Electricity Generating Authority.

Příklad 4A: Záměr vedení

Jednotky A, B a C vlastní po $33\frac{1}{3}$ procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky D. Každá z Jednotek A, B a C má právo jmenovat dva ředitele do představenstva Jednotky D. Jednotka A také vlastní kupní opce, které jsou uplatnitelné za pevnou cenu ke každému okamžiku a pokud by byly uplatněny, poskytl by jí všechna hlasovací práva Jednotky D. Vedení Jednotky A nezamýšlí uplatnit tyto kupní opce, i kdyby Jednotky B a C nehlasovaly stejně jako Jednotka A. Je zvažována existence potenciálních hlasovacích práv stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a odstavcích 12 a 13 IPSAS 7 a je určeno, že Jednotka A ovládá Jednotku D. Záměr vedení Jednotky A toto vyhodnocení neovlivňuje.

Příklad 4B: Záměr vedení

Města Tolosa, Lutetia a Massilia vlastní po 33 $\frac{1}{3}$ procent TLM Vodovodní Komisi, účetní jednotku veřejného sektoru založenou zakládací listinou, aby filtrovala pitnou vodu městům Tolosa, Lutetia a Massilia a množství odlehlejších měst a vesnic. Zakládací listina dává každému městu stejný hlas při řízení této Komise, a právo jmenovat dva komisionáře. Komisionář řídí Komisi jménem těchto měst. Zakládací listina rovněž dává městu Tolosa právo získat vlastnictví Lutetie a Massilie za pevnou cenu, uplatnitelné kdykoli starostou Tolosy. Pokud by ho Tolosa uplatnila, měla by výhradní vládu nad Komisí s právem jmenovat všechny komisionáře. Starosta Kolosy nezamýšlí uplatnit toto právo na získání plného vlastnictví Komise, i kdyby Komisionáři jmenovaní Lutecií a Massilií hlasovali proti jmenování komisionářů Tolosou. Existence potenciálních hlasovacích

práv, stejně jako jiné faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6 a 12 a 13 IPSAS 7, are vzaty v úvahu a je určeno, že Tolosa ovládá TLM Vodovodní Komisi. Záměr starosty Kolosy nemá vliv na toto určení.

Příklad 5A: Finanční schopnost

Jednotky A a B vlastní 55 resp. 45 procent kmenových akcií, s nimiž jsou spojena hlasovací práva vykonávaná na valné hromadě akcionářů Jednotky C. Jednotka B také drží dluhové nástroje, které jsou převoditelné na kmenové akcie Jednotky C. Dluh může být ke každému okamžiku převeden za významnou částku ve srovnání s čistými aktivy Jednotky B. Bude-li převeden, bude to vyžadovat, aby si Jednotka B vypůjčila dodatečně prostředky, aby mohla zaplatit. Kdyby byl dluh převeden, Jednotka B by držela 70 procent hlasovacích práv a podíl Jednotky A by se snížil na 30 procent.

I když jsou dluhové nástroje převoditelné za významnou částku, jsou aktuálně převoditelné a tento charakter převodu dává Jednotce B moc rozhodovat o provozní a finanční politice Jednotky C. Je zvažována existence potenciálních hlasovacích práv stejně jako další faktory popsané v odstavci 39 a 40 IPSAS 6 a je určeno, že Jednotku C ovládá Jednotka B, nikoliv Jednotka A. Finanční schopnost Jednotky B zaplatit cenu převodu toto vyhodnocení neovlivňuje.

Příklad 5B: Finanční schopnost

Města Melina a Newton vlastní 55 procent resp. 45 procent podílu, který plyne z hlasovacích práv MN Broadcasting Authority, účetní jednotky veřejného sektoru ustanovené zakládací listinou k poskytování rozhlasového a televizního vysílání pro regiony. Zakládací listina dává městu Newton opci kdykoli koupit dalších 25 procent podílu na Autoritě od města Melina za značnou cenu ve srovnání s čistými aktivy města Newton. Pokud Newton uplatní opci, bude potřebovat vypůjčit další prostředky, aby zaplatil. Pokud by byla opce uplatněna, město Newton by drželo 70 procent hlasovacích práv a podíl města Meliny by se snížil na 30 procent.

I když je opce uplatnitelná za značnou cenu, je aktuálně uplatnitelná, a tato realizační charakteristika dává městu Newton moc stanovovat provozní a finanční politiky MN Broadcasting Authority. Existence potenciálních hlasovacích práv, stejně jako další faktory popsané v odstavcích 39 a 40 IPSAS 6, jsou zvažovány a je určeno, že město Newton, a nikoli město Melina, ovládá MN Broadcasting Authority. Finanční schopnost města Newton platit realizační cenu nemá vliv na toto určení.

Zdůvodnění závěrů

Zdůvodnění závěrů doprovázejí, navrhované Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor, ale nejsou jejich součástí. Zdůvodnění závěrů pouze komentuje důvody IPSASB pro odchylky od příslušného Mezinárodního účetního standardu.

Východiska

- BC1. Program sblížení s IFRS Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) je důležitým prvkem pracovního programu IPSASB. Strategii IPSASB je sblížit standardy IPSAS na aktuální bázi se standardy IFRS vydanými IASB tam, kde je to vhodné pro účetní jednotky veřejného sektoru.
- BC2. Standardy IPSAS na aktuální bázi, které jsou sblížovány s IFRS, zachovávají požadavky, strukturu a text IFRS, pokud nemá veřejný sektor specifické důvody pro odchýlení. K odchýlení od IFRS stejného obsahu dochází, pokud požadavky nebo terminologie IFRS nejsou vhodné pro veřejný sektor nebo pokud je nutné pro ilustraci určitých požadavků v kontextu veřejného sektoru zahrnout dodatečný komentář nebo příklady. Rozdíly mezi standardy IPSAS a IFRS stejného obsahu jsou uvedeny ve „Srovnání s IFRS“, které je obsaženo v každém IPSAS.
- BC3. V květnu 2002 IASB vydala zveřejněný návrh změn 13 mezinárodních účetních standardů (IAS)¹ jako část Všeobecného projektu vylepšení. Cílem Všeobecného projektu vylepšení IASB bylo „omezit nebo eliminovat alternativy, nadbytečnosti a rozpory ve standardech tak, aby se vypořádaly některé problémy sblížování a aby byla provedena další vylepšení“. Definitivní znění standardů IAS byla vydána v prosinci 2003.
- BC4. IPSAS 6 „Konsolidovaná účetní závěrka a vykazování ovládaných jednotek“, vydaný v květnu 2000 v kontextu IAS 27 (přeformátovaného v roce 1994), byl opětovně vydán v prosinci 2003. Koncem roku 2003 předchůdce IPSASB Výbor pro veřejný sektor (PSC)² spustil Projekt vylepšení IPSAS, aby sblížil standardy IPSAS s vylepšenými standardy IAS vydanými v prosinci 2003 tam, kde to je vhodné.
- BC5. IPSASB posoudila vylepšený IAS 27 a všeobecně se shodl na důvodech, které IASB měla pro novelu tohoto IAS a na provedení změn. (Zdůvodnění závěrů IASB v důsledku změny není zde reprodukováno. Předplatitelé

¹ Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydávány předchůdcem IASB, Výborem pro Mezinárodní účetní standardy. Standardy vydávané IASB jsou nazvány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). IASB definovala, že IFRS sestávají z IFRS, IAS a Interpretací standardů. V některých případech IASB spíše přistoupila k úpravě standardu IAS, než k jeho úplnému nahrazení. V těchto případech zůstává stejné číslo IAS.

² PSC se stal IPSASB, když v listopadu 2004 Rada IFAC změnila mandát PSC s cílem vytvořit radu nezávislého tvůrce standardů.

Úplných předplatitelských služeb IASB mohou vidět tato Zdůvodnění závěrů na webových stránkách IASB www.iasb.org).

- BC6. IPSASB se odchýlila od ustanovení IAS 27 a rozhodla se zachovat ekvivalenční metodu jako metodu pro účetní zachycení ovládaných jednotek v individuální účetní závěrce ovládající jednotky. IPSASB si je vědoma, že názory na toto řešení se vyvíjejí a že není nezbytné v tomto okamžiku odstranit ekvivalenční metodu jako volbu.
- BC7. IAS 27 byl dále změněn v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. IPSAS 6 však neobsahuje následné změny vzniklé v důsledku IFRS vydaných po prosinci 2003. Je tomu tak proto, že IPSASB dosud ještě neposoudila a neučinila si názor na použitelnost požadavků z těchto IFRS pro účetní jednotky veřejného sektoru.

Srovnání s IAS 27

Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu IAS 27 „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ (2003). K datu vydání tohoto standardu IPSASB nezvažovala pro veřejný sektor použitelnost IFRS 5 „Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti“, protože IPSAS 6 neodráží změny provedené v IAS 27 následně po vydání Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 5. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 6 a IAS 27 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 27 byly do IPSAS 6 přidány komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IPSAS 6 obsahuje specifické poučení o tom, zda existuje ovládnání v kontextu veřejného sektoru (odstavce 28-41).
- IPSAS 6 používá v některých případech terminologii odlišnou od IAS 27. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position), čistá aktiva/vlastní kapitál, ovládající jednotka a ovládaná jednotka v IPSAS 6. Ekvivalentní termíny v IAS 27 jsou výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet), vlastní kapitál, mateřský podnik a dceřiný podnik.
- IPSAS 6 nepoužívá termín výnos (income), který má v IAS 27 širší význam než termín výnos (revenue).
- IPSAS 6 umožňuje účetním jednotkám používat ekvivalenční metodu pro zachycení ovládaných jednotek v individuálních účetních závěrkách ovládajících jednotek.
- IPSAS 6 po účetních jednotkách požaduje zveřejnit seznam významných ovládaných jednotek v konsolidovaných účetních závěrkách (odstavec 62 (a)). IAS 27 nepožaduje toto zveřejnění. IPSAS 6 zahrnuje přechodná ustanovení, která účetním jednotkám umožňují nevylučovat všechny zůstatky a transakce mezi jednotkami uvnitř ekonomické jednotky pro účetní období počínající datem v období během tří let následujících od prvního přijetí tohoto standardu (odstavce 65-69). IAS 27 neobsahuje přechodná ustanovení.
- IPSAS 6 obsahuje v Implementační příručce pět dodatečných ilustrativních příkladů, které odrážejí kontext veřejného sektoru.