

Analýza sestavování účetních závěrek za státní účetnictví na aktuálním základu v různých zemích

Gabriela Fridrichová

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Gabriela Fridrichová**
Osobní číslo: **M11595**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza sestavování účetních závěrek za státní účetnictví na akruálním základu v různých zemích**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- **Zpracujte informace o principech účetnictví státu a sestavování účetních závěrek za státní účetnictví na akruálním základu z dostupných literárních zdrojů.**

II. Praktická část

- **Provedte analýzu státního účetnictví a výkaznictví v České republice, USA, Velké Británii, Austrálii a v dalších zemích používajících akruální účetní základ a výsledky srovnajte s účetním systémem zemí používajících peněžní účetní bázi.**
- **Na základě analýzy zhodnoťte přínosy a úskalí zavedení akruálního účetnictví a výkaznictví do státního sektoru a navrhnete opatření pro jeho snazší implementaci.**

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

International Public Sector Accounting Standards Board. Exposure Draft 53, First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs). New York: IFAC, 2013, 96 p. Dostupný také z:

http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASB-ED-53-First-time-Adoption-of-Accrual-Basis-IPSASs_0.pdf.

Mezinárodní federace účetních. Příručka mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. 1. vyd Praha: NKÚ, 2008, 1215 s. ISBN 978-80-254-3888-6.

VODÁKOVÁ, Jana. Aktuální účetnictví ve veřejném sektoru. 1. vyd Praha: Wolters Kluwer, 2012, 191 s. ISBN 978-80-7357-890-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **16. února 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce: **15. května 2015**

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 14. května 2015

.....
Fridrichová
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Sestavování účetních závěrek za státní účetnictví na akruálním základu se stalo v posledních letech rozsáhle diskutovanou výzvou pro země po celém světě. Některé tento proces již úspěšně praktikují, jiné jsou teprve ve fázi jeho implementace či zůstávají u tradiční cash báze. Tato práce má za úkol popsat vývoj tvorby a specifika konsolidovaných účetních závěrek za účetnictví státu založených na akruální bázi a analyzovat vybrané problémy v porovnání s peněžní základnou.

Klíčová slova: Akruální báze, cash báze, peněžní báze, konsolidované účetní závěrky státu, IPSASB, účetnictví veřejného sektoru

ABSTRACT

Preparing accrual-based public sector financial statements has recently become widely discussed challenge for many countries all over the world. Some of them have been already successfully practicing this process while the others are implementing it so far or stay on traditional cash basis. This thesis's task is to describe development of creation and specifications of accrual-based consolidated public sector financial statements and to analyse selected problems compared with cash basis.

Keywords: accrual basis, cash basis, consolidated government financial statements, IPSASB, public sector accounting

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce, paní Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D., za přínosné podněty k tématu a vstřícnost v průběhu studia.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 AKRUÁLNÍ ÚČETNÍ BÁZE A KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY STÁTU V ZAHRANIČÍ	12
1.1 ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU USA	12
1.1.1 Organizační struktura a významné instituce státního účetnictví.....	12
1.1.2 Účetní závěrka států a samospráv	13
1.1.3 Konsolidace na úrovni federace	15
1.2 SPOJENÉ KRÁLOVSTVÍ VELKÉ BRITÁNIE A SEVERNÍHO ÍRSKA	16
1.2.1 Administrativní členění a účetní legislativa	16
1.2.2 Whole of government accounts.....	17
1.3 KONSOLIDOVANÉ VÝKAZNICTVÍ ZEMĚ „PROTINOŽCŮ“	19
1.3.1 Organizace subjektů státní správy a právní rámec účetnictví	19
1.3.2 Australské závěrečné účetní výkazy	21
1.4 NOVÝ ZÉLAND – PRŮKOPNÍK AKRUÁLNÍHO VÝKAZNICTVÍ STÁTU	22
1.4.1 Složky veřejné správy a důležité milníky vývoje jejich účetní konsolidace.....	22
1.4.2 Spojení účetní závěrky s rozpočtem.....	23
1.5 PRŮBĚH KONSOLIDACE V ČESKÉ REPUBLICCE	25
1.5.1 Od rozpočtu k akruálnímu výkaznictví	25
1.5.2 Hierarchie konsolidovaných jednotek.....	26
1.5.3 Konsolidace – nové úkoly pro jednotky veřejné správy	29
1.5.4 Pomocné přehledy jako univerzální nástroj	30
1.5.5 Předávání konečných výsledků	32
II PRAKTICKÁ ČÁST	34
2 ODLIŠNOSTI VYBRANÝCH ASPEKTŮ KONSOLIDOVANÉHO STÁTNÍHO VÝKAZNICTVÍ V RŮZNÝCH ZEMÍCH	35
2.1 VYNĚTÍ NĚKTERÝCH SUBJEKTŮ VEŘEJNÉ SPRÁVY Z KONSOLIDACE	35
2.1.1 Významnost podle IPSASB	35
2.1.2 Dilemata u nás a ve světě	36
2.2 DÉLKA DOBY OD KONCE ÚČETNÍHO OBDOBÍ DO ZVEŘEJNĚNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	37
2.3 VYKAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	39
2.3.1 Aktiva národního dědictví.....	40
2.3.2 Infrastrukturní aktiva.....	41
2.4 ÚČTOVÁNÍ O ZÁVAZCÍCH Z DŮCHODOVÉHO POJIŠTĚNÍ	43
2.5 ZACHYCENÍ PODMÍNĚNÝCH AKTIV A PASIV V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	44
2.5.1 IPSAS 19 – nejen účtování o rezervách	44
2.5.2 Jiné úhly pohledu na podmíněné položky	45
2.6 ROZDÍLY AKRUÁLNÍ ÚČETNÍ BÁZE S PENĚŽNÍ ÚČETNÍ ZÁKLADNOU	47
2.6.1 Pohled IPSASB na cash bázi.....	47
2.6.2 Situace v Německu.....	48
2.6.3 Belgie – akruální účetnictví na periferii	50

3	VÝZVY AKRUÁLNÍHO ÚČETNICTVÍ VE VEŘEJNÉM SEKTORU.....	51
3.1	AKRUÁLNÍ VÝKAZNICTVÍ STÁTU – ANO ČI NE?	51
3.2	JAK JE MOŽNO ŘEŠIT SLABÉ STRÁNKY ÚČETNÍ KONSOLIDACE.....	53
3.2.1	Základní předpoklady úspěchu	53
3.2.2	Oběh účetních dokladů.....	54
3.2.3	Správný úsudek	55
3.2.4	Další otázky spojené s konsolidací	56
3.2.5	Řešení centrálního informačního systému	57
3.2.6	Účetní závěrka za státní účetnictví.....	57
	ZÁVĚR	60
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	62
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	67
	SEZNAM OBRÁZKŮ	69
	SEZNAM TABULEK.....	70

ÚVOD

Zavádění aktuálního účetnictví do veřejného sektoru a tvorba závěrečných finančních výkazů za stát jako celek je dnes žádaným krokem ke zlepšení vztahů mezi zeměmi i vzhledem k investorům na mezinárodní úrovni. Některé státy aktuální účetní bázi již přijaly, jiné se s tímto úkolem teprve potýkají. Její úspěšná implementace však bezesporu představuje zefektivnění řízení veřejných financí a v konečném důsledku snížení zadluženosti národní ekonomiky.

Tato bakalářská práce analyzuje proces zavádění a vybrané problémy aktuálního účetnictví a výkaznictví ve veřejném sektoru Spojených států amerických, Velké Británie, Austrálie, Nového Zélandu a České republiky. Hlavní úlohou tohoto rozboru je zdůraznit některé kritické úseky účetního výkaznictví státu, pokusit se o vystižení přínosů a rizik aktuálního účetnictví pro státní sektor a navrhnout kroky k jeho úspěšnější implementaci.

Práce se skládá ze tří oddílů. V první části jsem zpracovala teoretická východiska z oblasti tvorby účetních výkazů za státní účetnictví ve výše jmenovaných zemích. Konkrétněji se jedná o nástin historického vývoje účetnictví státu, rozdělení účetních jednotek veřejného sektoru v rámci konsolidace a výčet nejdůležitějších organizací a legislativy, které mají na účetnictví státu vliv. Zabývala jsem se rovněž informačními systémy na shromažďování veřejnosprávních účetních dat a stručnou charakteristikou konsolidované účetní závěrky za účetnictví daných zemí.

Druhá část je věnována analýze určitých problematických oblastí, se kterými se musejí Česká republika, USA, Velká Británie, Austrálie a Nový Zéland potýkat při sestavování konsolidovaných účetních závěrek za účetnictví státu. Za tyto diskutabilní okruhy jsem zvolila vynechání určitých subjektů z konsolidace státu, délku doby od konce účetního období do zveřejnění účetní závěrky, vykazování specifického dlouhodobého majetku a účtování o závazcích z důchodového pojištění. V neposlední řadě zde analyzuji také účtování o podmíněných aktivech a pasivech a výsledky analýzy spolu s teoretickou částí porovnávám se systémem státního výkaznictví v Německu a v Belgii. Nejdříve jsem použila pro jednotlivé kritické body vzájemnou komparaci účetních metod používaných v České republice, USA, Velké Británii, Austrálii a na Novém Zélandu spolu s doporučenými postupy Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (dále IPSASB). Poté jsem porovnála některé přístupy těchto anglofonních zemí a naší republiky, včetně IPSASB, se systémy výkaznictví státu v Německu a v Belgii.

Ve třetí části jsem se pokusila o shrnutí přínosů a záporů, které s sebou aktuální účetnictví ve veřejném sektoru přináší, oproti účetnictví založenému na cash bázi. Součástí třetího oddílu je i rozbor praktických rizik, se kterými se země při sestavování konsolidovaných účetních výkazů mohou setkat, spolu s návrhy na zmírnění jejich negativního dopadu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 AKRUÁLNÍ ÚČETNÍ BÁZE A KONSOLIDOVANÉ ÚČETNÍ VÝKAZY STÁTU V ZAHRANIČÍ

1.1 Účetnictví veřejného sektoru USA

Účetnictví Spojených států má svá specifika daná samotným politickým uspořádáním a z něj plynoucí strukturou a počtem jednotek vládního sektoru. Jedná se o účetnictví na akruální bázi, závěrečné finanční výkazy pak obsahují i prvky cash báze. Než došlo k transformaci na tento efektivní systém zachycení ekonomické činnosti účetní jednotky, bylo vydáno mnoho standardů, na základě kterých docházelo k postupným úpravám.

1.1.1 Organizační struktura a významné instituce státního účetnictví

Veřejný sektor USA můžeme rozdělit do 50 státních celků, pod které dále spadají lokální samosprávy okresů, obvodů a měst, jež plní všeobecné funkce. Dle speciálního zaměření činnosti státních účetních jednotek byly také jednotlivé regiony rozčleněny do nižších celků. Jedná se např. o školní okrsky, stanice požární ochrany, vodní zásobování, ochranu půdních a vodních zdrojů, hřbitovní správu ad [1, s. 4].

Údaje o počtu subjektů veřejného sektoru za rok 2012 uvádí tato tabulka (Tab. 1):

typ řízení	počet jednotek
federální	1
státní	50
místní správa celkem	90 056
všeobecná místní celkem	38 910
okres	3 031
obvod	16 360
obec	19 519
speciální místní celkem	51 146
školní okrsek	12 880
ostatní speciální okrsek	38 266

Tab. 1. Subjekty veřejného sektoru USA

Zdroj: Vlastní zpracování podle [2, s. 1]

Vedoucí organizací, která udává směr účetním standardům používaným v americkém veřejném sektoru na úrovni státní a municipální, je již od roku 1984 Rada pro vládní účetní standardy (dále také GASB), založena Nadací pro finanční účetnictví. V oblasti federální pak na státní účetnictví dohlížely do r. 1990 Úřad pro státní dozor, Ministerstvo financí Spojených států a Úřad pro řízení a rozpočet. Zodpovědnost těchto orgánů za účetnictví

USA však nakonec převzala Rada pro federální účetní standardy (dále také FASAB), která dosud vydala 47 standardů a dle jejichž pokynů byla také sestavena poslední účetní závěrka federace [3]. Z hlediska vytvoření vhodného legislativního a metodického rámce pro akruální účetnictví USA jsou velmi důležité dokumenty vydávané GASB, ať již se jedná o samotné standardy, či studie, diskuzní memoranda nebo návrhy standardů. Počátek snah o změnu amerického účetního systému veřejného sektoru sahá již k samému zrodu existence GASB, kdy přebrala po zanikající organizaci Národní kancelář pro vládní účetnictví návrhy týkající se účetní báze a modelu finančních výkazů států a federace [1, s. 6-9].

Dosavadní systém zobrazení finančního stavu účetních jednotek municipalit a států byl založen na současných finančních tocích a modifikované cash bázi s rozdělením veřejného sektoru podle fondů. V praxi to znamená, že výnosy byly rozpoznány v okamžiku, kdy bylo možno s nimi uhradit současné závazky a k uznání nákladů docházelo v momentě, kdy byly k dispozici očekávané finanční prostředky k jejich úhradě [1, s. 10]. Rozvaha pak obsahovala přehled všech finančních aktiv a krátkodobých finančních pasiv v členění dle typu fondu a oddělené skupiny účtů dlouhodobého majetku a dlouhodobých závazků. Úsilí GASB o změnu zahrnovalo různé úhly pohledu, avšak zpočátku se soustředilo především na transformaci účetnictví jednotlivých státních fondů. Jednalo se o rozdíly ve struktuře výkazu zisku a ztrát a posléze i v řešení, jak přiřadit dlouhodobé položky rozvahy [1, s. 10-11].

1.1.2 Účetní závěrka států a samospráv

Ucelený návod k problematice státního účetnictví a výkaznictví poskytnul až standard č. 34, vydaný v roce 1999. Finanční výkazy lokálních samospráv a jednotlivých států dle tohoto standardu obsahují:

- Analýzu a rozbor ekonomické situace účetní jednotky
- Základní finanční výkazy
 - a. Za celek (na akruální bázi) – výkaz čistých aktiv a přehled o činnosti.
 - b. V členění dle jednotlivých vládních fondů včetně nezbytných doplňujících informací.
- Vyžadované specializované informace týkající se různých vládních fondů a programů [1, s. 13-14]

Kromě účetní závěrky postavené na tomto základu zveřejňují jednotlivé státy ještě další typy výkazů pro potřeby různých uživatelů, jako rozpočtovou zprávu nebo separovaný přehled o hospodaření s hlavním rozpočtovým fondem.

Pojďme však blíže specifikovat druhou položku klasické účetní závěrky – rozvahu a výkaz zisku a ztráty jak z hlediska celku, tak za určité vládní fondy odděleně. Výkaz čistých aktiv rozděluje jednotlivé položky dle typu činnosti do sloupců – zda se jedná o neziskovou či podnikatelskou aktivitu. Finanční majetek investiční povahy je oceněn ve výši fair value [1, s. 17], čímž se výkaznictví USA shoduje s požadavky Rady pro mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru. Hodnota dlouhodobého majetku je vypočtena z pořizovací ceny po odečtení odpisů a souvisejících dlouhodobých závazků, výjimku tvoří infrastrukturní majetek, u něhož si mohou státy zvolit tzv. modifikovaný přístup. Modifikovaný přístup ponechává infrastrukturní aktiva v rozvaze v pořizovací ceně, přičemž je nutno uvést ve výsledovce náklady na jeho udržování [1, s. 19-20].

Výsledná čistá aktiva jsou rozdělena dle účelu použití – zda jde o kapitálové investice či speciální projekty a oblasti. Závazky zde najdeme v klasickém členění na krátkodobé a dlouhodobé, přičemž dlouhodobá pasiva obsahují i třídu závazků splatných do jednoho roku.

Podobně jako výkaz čistých aktiv, i přehled o činnosti třídí náklady a výnosy veřejného sektoru podle povahy aktivity a dále dle podjednotek – jedná se např. o infrastrukturu, zdravotnictví, bezpečnost a další. Výnosy u těchto podjednotek navíc obsahují 3 podskupiny: poplatky za služby a pokuty, provozní příspěvky a dotace, příspěvky a dotace na dlouhodobý majetek. Kromě rozlišení ekonomických toků dle jednotek je nezbytné i uvedení celkových výnosů, které přímo nelze přiřadit. Jde o daňové příjmy, investiční výnosy či neurčené granty.

Finanční výkazy dle jednotlivých vládních fondů, připravované na modifikované cash bázi, prodělaly rovněž určité změny. Nejvýznamnější je bezesporu sloučení jednotlivých fondů do obsáhlejších skupin, což výrazně usnadnilo výkaznictví těm složkám státní správy, jejichž pravidelná činnost se týká desítek těchto fondů. Jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty tak obsahují údaje pro několik sloupců, zároveň byla stanovena kritéria, na základě nichž musejí být vybrané fondy uváděny odděleně. Některé země se přesto rozhodly i nadále uvádět přehled o roční ekonomické činnosti podrobně

v závislosti na každém fondu, a to v přídatných tabulkách [1, s. 20-21]. Zůstala tak zachována tradice tohoto specifického druhu výkaznictví.

V poslední části účetní závěrky za státní účetnictví jednotlivých států USA je nutno uvést rozdíly mezi původním rozpočtem a skutečným čerpáním všeobecného fondu a jakéhokoliv dalšího fondu určeného zvláštním účelům [1, s. 24-25].

1.1.3 Konsolidace na úrovni federace

Co se federálních závěrečných účetních výkazů týče, jak již bylo zmíněno výše, jejich úpravu a směřování má na starosti Rada pro federální účetní standardy [1, s. 38].

Většina standardů, které vydala, se zaměřují na jednotlivé oblasti federálního účetnictví a výkaznictví, jako např. vybraný majetek a závazky, přímé úvěry a úvěrové záruky, sociální pojištění a další. Důležitým dokumentem usilujícím o nastolení rámce pro konsolidované účetní výkazy ve smyslu akruálního systému se stal až koncept č. 1 s názvem Cíle federálního finančního výkaznictví, vydaný r. 1993, který vymezuje pravidla vykazování pro státní rozpočty, náklady veřejného sektoru, finanční pozice federace a systematičnost a kontrolu. Jeho pokračovateli jsou pak koncepty č. 4, neboli Zamýšlení uživatelé a kvalitativní charakteristiky konsolidovaného účetního výkazu vlády spojených států a č. 5 – Popis složek a základní kritéria pro rozpoznání ve finančních výkazech založených na akruální bázi.

Účetní data na federální úrovni jsou shromažďována v několika systémech, za zmínku stojí především CARS, GFRS a GOALS II.

První konsolidovaná účetní závěrka na federální úrovni byla v USA sestavena za rok 1995 za použití akruální účetní báze pro Výkaz o finanční pozici včetně jeho podrobné analýzy a modifikované akruální báze pro Výkaz zisku a ztráty. Na cash principu byly ve výsledovce a jejím rozboru uvedeny daňové výnosy státního sektoru. [4, s. 13].

V současnosti jsou obsahem závěrečné roční federální závěrky mimo jiné tyto části:

- Analýza a diskuze k ekonomickým výkazům obsaženým v účetní závěrce
- Zpráva o auditu účetních výkazů
- Konsolidované účetní výkazy
- Poznámky k finančním výkazům
- Požadované dodatečné informace k vybraným federálními transakcím
- Ostatní doplňující informace

- Zpráva o skutečnostech, které nejsou zachyceny v rozvaze (týká se především programů sociálního pojištění) [3]

Konsolidované účetní výkazy konkrétně obsahují:

- Výkaz čistých nákladů
- Přehled o výkonech a změnách v čisté pozici
- Rekondiliace čistého provozního zisku/ztráty a přebytek/deficit celkového rozpočtu
- Výkaz o změnách v peněžní bilanci celkového rozpočtu a jiných aktivit
- Rozvaha
- Výkaz o sociálním pojištění [3]

Jednotlivé výsledky těchto dokumentů jsou vzájemně provázány, např. z částky čistých nákladů je kalkulována čistá pozice, čistý provozní zisk/ztráta je použit k výpočtu přebytku/deficitu celkového rozpočtu atd.

Nutno dodat, že ne všechny instituce v současnosti dodávají data pro konsolidaci ve formě akruálních výkazů. Jedná se konkrétně o senát Spojených států či jejich Sněmovnu reprezentantů a většinu zákonodárných orgánů [3, s. 55].

1.2 Spojené království Velké Británie a Severního Irska

1.2.1 Administrativní členění a účetní legislativa

Spojené království Velké Británie a Severního Irska se rozhodlo změnit veřejný účetní systém z modifikované cash báze na plně akruální v roce 1995. Snahy Anglie o aplikaci akruálního účetnictví v celé šíři veřejného sektoru však zasahují dále, než v mnoha zemích, neboť došlo ke sjednocení i na úrovni rozpočtového reportingu. Tento propracovaný systém účetnictví a výkaznictví dostal název „Resource accounting and budgeting“ (RAB), jinak řečeno Účetnictví dle zdrojů a soustředí se více na ekonomické užitky a výstupy, než vstupy [5, s. 1].

Účetní jednotky veřejného sektoru byly nejen pro účely konsolidovaného výkaznictví rozděleny do šesti hlavních skupin:

- Ústřední subjekty vlády, které jsou přímo odpovědné parlamentu Spojeného království, kromě vlády Skotska, Národního shromáždění Walesu a vedoucích představitelů Severního Irska, jenž se zodpovídají parlamentům a organizačním jednotkám svých zemí

- Složky tvořící vládu Skotska, Severního Irska a Národní shromáždění Walesu
- Subjekty, které přímo nespádají pod určitá oddělení, ale jsou jimi sponzorována a zodpovídají se tímto příslušným ministerstvům
- Zdravotní pojišťovny, jež jsou zodpovědné ministerstvu zdravotnictví a decentralizovaným správním jednotkám a nadační fondy
- Akademie a školní instituce, které jsou financovány přímo ministerstvem školství
- Správy municipalit, které zahrnují různé státní úřady, policejní a požární sbory, úřady pro ochranu krajiny, školská zařízení patřící pod místní územní celek a další
- Národní podniky a veřejné finanční i nefinanční instituce ustavené zvláštním zákonem [6]

Také Velká Británie má svůj vedoucí orgán, který se stará o transparentnost a srovnatelnost účetnictví veřejného sektoru na mezinárodní úrovni. Jde o národní Radu pro finanční výkaznictví, jejíž vznik se datuje do roku 1996. Rada však nevydává žádné účetní standardy ani diskuzní materiály, této činnosti se ujalo ministerstvo financí. Úlohou Rady pro finanční výkaznictví tak zůstává konzultace a schvalování návrhů ministerstva [7].

V tomto směru vydalo Ministerstvo financí v roce 1997 Kodex fiskální stability a v roce 1998 Zprávu o ekonomické a fiskální strategii, v nichž se zmiňuje o potřebě vlády použít ty nejefektivnější možné postupy pro praktické účetnictví [5, s. 7].

Plánovaný postup konsolidace měl začít od ústředních vládních orgánů jakožto zdroje nejlépe získatelných dat. Významným počinem bylo bezesporu také zveřejnění zákona s názvem Government Resources and Accounts Act 2000. Zmiňovaný dokument je dalším legislativním krokem na cestě za zpřehledněním národního účetnictví. Mezi důležité orgány pro oblast sestavování konsolidovaných závěrečných účetních výkazů patří také Poradní skupina pro vládní účty, která se schází třikrát ročně a je nápomocna odborným pohledem na problematiku a budoucí vývoj konsolidované závěrky. Z ostatních seskupení, které participují na účetnictví veřejného sektoru, zmiňme CIPFA, neboli Certifikovaný institut pro veřejné finance a účetnictví, který se může pochlubit publikační činností a např. LASAAC, jenž se zabývá účetnictvím skotského veřejného sektoru.

1.2.2 Whole of government accounts

První konsolidovanou a plně auditovanou účetní závěrku, tzv. „The Whole of Government accounts“, založenou na mezinárodních standardech IFRS, která zahrnovala údaje více než

1500 subjektů (v současnosti činí počet 5500 jednotek), zveřejnila Anglie v roce 2011, oproti původně plánovanému roku 2006 [8, s. 6].

Do té doby se různí uživatelé účetních výkazů týkajících se centrální vlády mohli dozvědět informace o hospodaření země pouze z Přehledu o veřejných výdajích, což byl v podstatě rozbor veřejných rozpočtů, a z Účtů odhadů a odpovědnosti. Za účelem konsolidace vydává anglické ministerstvo financí Manuál k finančnímu výkaznictví, shrnující pravidla pro konsolidaci většiny subjektů ústřední vlády. Pokyny ke konsolidaci jednotek místních samospráv a národních podniků vyjma součástí systému zdravotního pojištění nalezneme ve zvláštních příručkách Kodex postupu při účtování orgánů místní správy či Manuál pro účty národního systému zdravotní péče.

Účetní data pro tvorbu Konsolidované závěrky za účetnictví království jsou ukládána v elektronickém systému OSCAR, neboli „Online System for Central Accounting and Reporting“, jeho předchůdcem byl systém COINS. Pokud bychom měli blíže analyzovat konsolidovanou účetní závěrku za státní účetnictví Velké Británie, zjistíme, že obsahuje celkem 8 kapitol a přílohy, z nichž nejdůležitější bezesporu jsou :

- Zpráva o výkonnosti veřejného sektoru
- Srovnání se soustavou národních účtů
- Výkaz o dohledu týkající se vrchního ředitele pro finance a výdaje království
- Zpráva o odměňování státních zaměstnanců
- Závěrečné konsolidované účetní výkazy
- Osvědčení a zpráva hlavního kontrolera a vrchního auditora [6]

Závěrečné konsolidované účetní výkazy jsou souborem:

- Konsolidovaného výkazu příjmů a výdajů
- Konsolidovaného výkazu ucelených příjmů
- Konsolidovaného výkazu o finanční pozici
- Konsolidovaného výkazu o změnách v kapitálu daňových poplatníků
- Konsolidovaného výkazu cash flow [6]

Rozvaha, neboli Konsolidovaný výkaz o finanční pozici, je zpracována na aktuálním principu s uvedením částek za aktuální i předcházející účetní období. Ve finálním ocenění dlouhodobého majetku se zohledňují odpisy, přecenění a reklasifikace [6, s. 92]. Výjimku

tvoří infrastrukturní aktiva, která jsou oceňována lokálními samosprávami v historických cenách vzhledem k obtížnosti vyčíslení zvýšení či snížení jejich hodnoty [6, s. 21].

Dlouhodobé investice jsou opět jako v případě jiných zemí oceněny reálnou hodnotou, k určení hodnoty poskytnutých záloh či půjček se splatností delší než jeden rok se používají amortizované náklady [6, s. 61-67].

Dále můžeme z výkazu vyčíst informace o zásobách a krátkodobých pohledávkách. Největší podíl zaujímají časově rozlišené výnosy z daní, do zásob je zahrnut i fixní majetek určený k prodeji. Závazky jsou rozlišeny dle splatnosti, za výslednou částkou čistých závazků království najdeme rozbor, jak budou kryty z předpokládaných daňových výnosů. Jednotlivé položky rozvahy včetně způsobu vyčíslení hodnoty podrobně analyzuje sekce Poznámky. Výkaz zisku a ztráty stejně jako rozvaha zobrazuje účetní údaje za 2 po sobě bezprostředně následující účetní období. Výnosy a náklady rozděluje mezi provozně-poplatkovou a finanční část. Nezapomíná ani na přecenění finančních aktiv a závazků a výsledek vyřazení či likvidace majetku.

1.3 Konsolidované výkaznictví země „protinožců“

1.3.1 Organizace subjektů státní správy a právní rámec účetnictví

Australské společenství používá aktuální účetní bázi nejen za účelem sestavování závěrečných konsolidovaných výkazů za vládní účetnictví, ale také pro finanční výkazy jednotlivých států Společenství, pro systémy řízení a rozpočty. Návrh na její zavedení jakožto náhradu za dosavadní peněžní bázi se objevil již v roce 1988. Některé instituce však již předtím používaly prvky aktuálního účetnictví ve svých finančních zprávách, jako např. přecenění dlouhodobého majetku na tržní hodnotu [9, s. 21].

První pokus o sestavení konsolidované závěrky na aktuálním základu za účetnictví vlády Austrálie učinila roku 1996. V té době však ještě nestihla naplnit integraci se systémy managementu a rozpočty [10].

Subjekty vládního sektoru v ní rozdělila do tří hlavních skupin:

- Všeobecný vládní oddíl, který se dále dělí na kontrolované jednotky a přidružené jednotky
- Oddíl veřejných obchodních společností

- Oddíl veřejných finančních společností, rozčleněn stejně jako všeobecný vládní oddíl [10]

Toto členění bylo zachováno i v poslední účetní závěrce Společenství za období 1.7.2013-30.6.2014.

Oddělení municipální části od vládní vyplývá již z politického uspořádání Austrálie, která není jednotná, ale tvoří ji 6 států a několik teritorií. Finanční výkazy za národní účetnictví má na starosti oddělení Státní pokladny jednotlivých státních celků.

Špičku mezi organizacemi určujícími priority a požadavky na účetnictví veřejného sektoru představuje australská odnož IPSASB. Její standard číslo 31 – Vládní finanční výkaznictví se stal podkladem pro sestavování první australské konsolidované účetní závěrky. Vládním sdružením podporujícím rozvoj státního účetnictví je potom Spojená komise pro veřejné účty parlamentu Společenství a Rada pro australské účetní standardy, založená roku 2000. Rada publikuje různé standardy a prohlášení jak pro veřejný, tak soukromý sektor a spolupracuje s mezinárodními účetními organizacemi, jako jsou IPSASB či Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Konkrétní standard upravující sestavování konsolidované účetní závěrky za národní účetnictví pod číslem 1049 nese název „Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting“.

Za zmínku stojí i další australská seskupení – CPA či Institut účetních veřejného sektoru.

Z legislativního hlediska je povinnost sestavovat konsolidované výkazy za účetnictví Společenství stanovena v oddílu 55 Aktu o finančním řízení a zodpovědnosti, vydaného v roce 1997 a v jeho nástupci, oddílu 48 Aktu o veřejném řízení, výkonnosti a zodpovědnosti z roku 2013. Přímé pomocné nástroje pro sestavování účetních závěrek jednotlivých subjektů vydává australské Ministerstvo financí. Jeho nejnovějšími publikacemi jsou např. Finanční výkaznictví pro jednotky Společenství, která poskytuje souhrn změn a výjimek pro dané účetní období a zajišťuje konzistentnost použitých účetních metod nebo tzv. PRIMA (Primary Reporting and Information Management Aid) dokumenty. V PRIMA dokumentech naleznou jednotlivé účetní jednotky tabulky a návody k vyplnění požadovaných účetních výkazů. Trio doplňují Průvodci účetními pravidly, jenž podrobně rozebírají některé specifické oblasti jak účetnictví, tak výkaznictví a poskytují praktické příklady.

1.3.2 Australské závěrečné účetní výkazy

Odevzdávání účetních výkazů na úrovni účetní jednotky i konsolidovaných celků se provádí měsíčně a ročně v rámci systému CBMS obsahujícího různé moduly. Pro závěrečnou konsolidaci je důležité rozpoznání operací mezi jednotlivými subjekty veřejné správy, aby mohly být vyloučeny duplicity.

Při analýze účetní závěrky Společenství zjistíme, že ačkoliv obsahuje méně kapitol, než např. britská účetní závěrka, poskytuje dobrý přehled o hospodaření vlády a jejích podjednotek důkladným rozbořením jednotlivých položek v rámci Poznámek k finančním výkazům. Díky nim si můžeme udělat představu např. o útratách a majetku vlády v rámci různých funkcí veřejného sektoru. Na rozdíl od praktik většiny zemí využívajících aktuální účetní bázi, v účetní závěrce Společenství nenajdeme zprávu týkající se rozpočtu. Důvodem je každoroční zveřejnění neauditovaného Konečného výsledku rozpočtu mimo konsolidovaný souhrn. V současnosti zahrnuje výroční zpráva Austrálie majetek a hospodářské výsledky 205 subjektů. Nejdůležitější informace najdeme v oddílech:

- Komentář k finančním výkazům
- Konsolidované účetní výkazy
- Finanční výkazy podle sektorů [11]

Konsolidované účetní výkazy zahrnují:

- Zprávu o nezávislém auditu
- Prohlášení o shodě
- Výkaz zisku a ztráty
- Rozvahu
- Výkaz cash flow
- Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu [11]

Každý z reportů vykazuje finanční data v australských dolarech roku aktuálního i bezprostředně předcházejícího.

Aktiva australského vládního sektoru se skládají z majetku nefinanční povahy, kapitálových investic (zakládají finanční nárok vůči jiným subjektům), volných peněžních prostředků a vkladů, poskytnutých půjček (sociální důvody), ostatních pohledávek a časově rozlišených příjmů a z velké části z investic a finančních umístění. Dlouhodobý majetek je ve většině případů oceněn fair value, kromě speciálního vojenského zařízení,

u něhož byly použity pořizovací náklady. Zvláštní řádky jsou vyhrazeny biologickým aktivům a aktivům národního dědictví. Na konci rozvahy jsou uvedeny čistá hodnota jako rozdíl mezi aktivy a pasivy včetně částky rezerv, a sumy aktiv a pasiv dle životnosti [11, s. 22-75].

Výkaz zisku a ztráty je koncipován tak, že k provoznímu výsledku hospodaření přičítá ostatní ekonomické toky a zmiňuje také náklady a výnosy, které nejsou do výpočtu zahrnuty či budou zohledněny v příštím období. Poslední sekce je věnována fiskální bilanci - zisku/ztrátě z provozní činnosti po odečtení čistého přírůstku nefinančního majetku.

1.4 Nový Zéland – průkopník aktuálního výkaznictví státu

1.4.1 Složky veřejné správy a důležité milníky vývoje jejich účetní konsolidace

Novozélandské království bylo vůbec jedním z prvních zemí, které projevíly iniciativu ve změně způsobu vykazování ekonomického postavení vlády vydáním tzv. „Crown accounts“ v roce 1993 (absolutní prvenství patří Chile). Tyto výkazy sice neodpovídaly plně nárokům na aktuální účetní bázi, nicméně se pokusily o věrné zobrazení situace, které by se přibližovalo účelům komerčního prostředí. Nesoustředily se přitom ani tak na naplnění požadavků účetních standardů, jako na obsáhlost a shodu ve všech aspektech [12, s. 6].

V dalším úsilí o sjednocení účetnictví a výkaznictví na mezinárodní úrovni se potom Nový Zéland inspiroval mateřskou zemí své panovnice – Velkou Británií.

Současná konsolidovaná účetní závěrka za království slučuje údaje těchto hlavních skupin státních subjektů:

- Organizace a instituce Koruny – všechny subjekty poskytující veřejné služby jménem Koruny; jejich seznam uvádí tzv. „Crown entity act“ z roku 2004
- Organizace stanovené seznamem číslo 4 Aktu o veřejných financích
- Národní podniky
- Kanceláře parlamentu
- Rezervní banka Nového Zélandu
- Ostatní účetní jednotky, v nichž vláda zaujímá určitý vliv [13]

Mimo toto členění se v závěrečné části můžeme setkat i s rozdělením na tzv. jádro institucí Koruny, které tvoří ministerstva, parlamentní kanceláře, Důchodový fond Nového Zélandu a rezervní banka a na ostatní výše zmíněné jednotky [13].

Na rozdíl od Velké Británie či České republiky nebyly konsolidovány jednotky municipalit v 6 regionech, které se dále dělí na 73 obvodů, neboť nejsou vládou kontrolovány. Představu o jejich činnosti a výkonnosti si můžeme udělat z Národní zprávy o územních samosprávách, především z tabulek 1-1 až 2-2. Poslední publikovaná verze zachycuje skutečnosti období 2012 – 2013 a 565 subjektů.

Potřeba lépe zachytit zdroje činnosti vlády a z ní plynoucí závazky se na Novém Zélandu objevuje již roku 1970. O 11 let později se k ní přidává i nutnost uceleného přehledu o majetku a výsledku hospodaření země z hlediska mezinárodních vztahů [12, s. 20].

V roce 1989 vydalo tamní ministerstvo financí Akt o veřejných financích, v němž požaduje, aby vláda pravidelně podávala obsáhlou a ucelenou informaci, jak nakládá se státním majetkem a jaké plánuje výdaje. Přeorientování na aktuální účetnictví mělo být dosaženo do roku 1991. Týká se to především kapitoly 27 [14, s. 79-86].

Jak jsem již zmínila výše, první pokus o naplnění těchto cílů představují Crown accounts, sestavené v souladu s národními účetními standardy (GAAP), později nahrazené Národními účty, které mají statistický charakter. Další úpravy finančního reportingu všeobecně uvádí Zákon o finančním výkaznictví z roku 2013. Důležitým samostatným orgánem pro účetní postupy v oblasti veřejného sektoru je Rada pro externí reporting. Její Výbor pro účetní standardy Nového Zélandu vydává mimo jiné národní verzi známých standardů IFRS a IAS a dokumentů Komise pro interpretaci IFRS. Na konsolidaci je konkrétně zaměřen standard NZ IAS 27 (PBE) – Konsolidované a samostatné účetní výkazy, naposledy pozměněn v roce 2008. Za zmínku stojí také nezávislá Rada pro přezkoumání účetních standardů, založena v roce 1993.

1.4.2 Spojení účetní závěrky s rozpočtem

Účetní data a účetní výkazy jednotek veřejné správy pro účely konsolidace i rozpočtu jsou s měsíční frekvencí shromažďována v informačním systému ministerstva financí s názvem Crown Financial Information Systems (CFIS).

Nejstarší publikovanou konsolidovanou účetní závěrku za státní účetnictví najdeme v archivu Ministerstva financí Novozélandského království, a to za období červenec-

červen 2000. V oddílu Všeobecná účetní politika závěrka vysvětluje, že byla použita aktuální účetní báze, pokud není uvedeno jinak [15, s. 51].

Tomuto faktu nasvědčuje i způsob oceňování aktiv a pasiv a účtování o nákladech a výnosech určitých položek. Jaké informace tedy aktuální účetní závěrka vlády Nového Zélandu přináší? Její struktura je obdobná jako u jiných zemí zmiňovaných v této práci:

- Ministerská zpráva
- Prohlášení o odpovědnosti
- Komentáře
- Nezávislá zpráva generálního auditora
- Auditované finanční výkazy
- Doplnující výkazy
- Přídavné finanční informace
- Glosář [13]

Auditované finanční výkazy obsahují:

- Výkaz o finanční výkonnosti
- Analýza výdajů podle funkční klasifikace
- Výkaz celkových příjmů
- Výkaz peněžních toků
- Výkaz o změnách v čisté hodnotě
- Výkaz o finanční pozici
- Segmentovaný výkaz
- Poznámky k finančním výkazům [13]

Pokud srovnáme dosavadní informace o skladbě národních konsolidovaných finančních výkazů různých zemí, vidíme, že v oddílu segmentovaných výkazů se Nový Zéland přibližuje Austrálii a dokonce umožňuje daňovými poplatníkům učinit si lepší představu o tom, do jaké funkční sféry veřejného sektoru jejich peníze putovaly. Výkaz o finanční výkonnosti zobrazuje na jednom místě nejen náklady a výnosy daného roku a roku předcházejícího, ale také stanovené rozpočty obou let položku po položce.

Použitými třídami v Analýze výdajů podle funkční klasifikace jsou např. sociální zabezpečení, zdravotnictví, školství, legislativa či obrana.

Výkaz cash flow se sestavuje přímou metodou v klasickém členění na provozní, investiční a finanční, poslední částí je pak rekonciliace čistého provozního cash flow s provozním výsledkem hospodaření za použití nepřímé metody.

Zpracování rozvahy je poměrně jednoduché, kromě výčtu aktiv a pasiv uvádí také čistou hodnotu kapitálu a rozděluje ji mezi království a menšinové podíly ve společnostech.

V segmentovaném výkazu najdou občané Nového Zélandu výše příjmů, výdajů, majetku i závazků podle toho, zda připadají účetním jednotkám jádra institucí Koruny, ostatní jednotkám nebo státním podnikům. Také mohou porovnat tyto údaje s plánovým rozpočtem a čísly předchozího roku.

1.5 Průběh konsolidace v České republice

1.5.1 Od rozpočtu k akruálnímu výkaznictví

I naše země se dočkala rozsáhlejších změn organizace účetnictví veřejného sektoru v podobě konsolidační reformy. Jejím cílem je zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodaření státu a podřízených účetních jednotek [16].

K tomuto účelu budou od následujícího roku poprvé sestavovány konsolidované účetní výkazy za celou Českou republiku za účetní období roku 2015. Mají být postaveny na plně akruálním základu, což znamená, že důsledky transakcí jsou uznány v účetním období, kdy skutečně nastaly, tedy ne v době, kdy došlo k inkasu či výdeji peněz nebo jejich ekvivalentů, jako je tomu u účetnictví založeného na cash bázi.

Podobně jako v zemích používajících pouze peněžní účetní bázi, také u nás dosud souhrnné výkazy za státní hospodaření obsahovaly pouze rozpočtové údaje nebo statistiky zadluženosti. Některé subjekty veřejné správy, např. příspěvkové organizace, mohly vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, což sice platí dodnes, ale v mnohem menší míře. Nedochovalo tak k odepisování dlouhodobého majetku, zápisům účetních případů na analytické účty nebo vedení podrozvahových knih. Pro veřejnosprávní účetní jednotky existovalo 22 účetních standardů, které byly z důvodu reformy nahrazeny zatím 7 novými. K výraznějším změnám došlo až po nabytí účinnosti vyhlášky č. 410/2009 Sb., kdy vybrané účetní jednotky sestavily za období roku 2010 závěrečné výkazy v duchu podnikatelského sektoru.

Základním počinem ke sjednocení účetnictví státu však bylo usnesení vlády č. 561/2007 Sb. k vytvoření účetnictví státu od 1. 1. 2010 a také vydání zákona č. 304/2008 Sb. kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé zákony, ve znění pozdějších předpisů.

Dalšími významnými účetními předpisy směřujícími k vytvoření podmínek pro jednotné účetnictví státu jsou již zmíněná prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky, novelizována vyhláškou č. 473/2013 Sb. – tato vyhláška nahradila původní vyhlášku č. 505/2002 Sb. a dále vyhláška č. 383/2009 Sb., neboli technická vyhláška o účetních záznamech vybraných účetních jednotek, novelizována vyhláškou č. 472/2013 Sb. Velice důležité jsou vyhláška č. 312/2014 Sb., neboli konsolidační vyhláška státu a vyhláška č. 270/2010 Sb. o inventarizaci majetku a závazků. V neposlední řadě se jedná také o vyhlášku č. 220/2013 Sb. o požadavcích na schvalování účetních závěrek některých vybraných účetních jednotek.

1.5.2 Hierarchie konsolidovaných jednotek

Konsolidace účetnictví veřejného sektoru České republiky probíhá na několika stupních, proto byla veřejná správa rozdělena do jednotlivých konsolidačních celků. V prvním stupni konsolidační celek Česká republika jde o následující celky:

- vyšší dílčí konsolidační celek státu vládní část
- vyšší dílčí konsolidační celek státu municipální část
- ovládaná osoba, kdy ovládající osobou jsou společně spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy
- osoba, ve které spravující jednotky a městské části hlavního města Prahy společně vykonávají podstatný vliv
- zdravotní pojišťovna [17, s. 5]

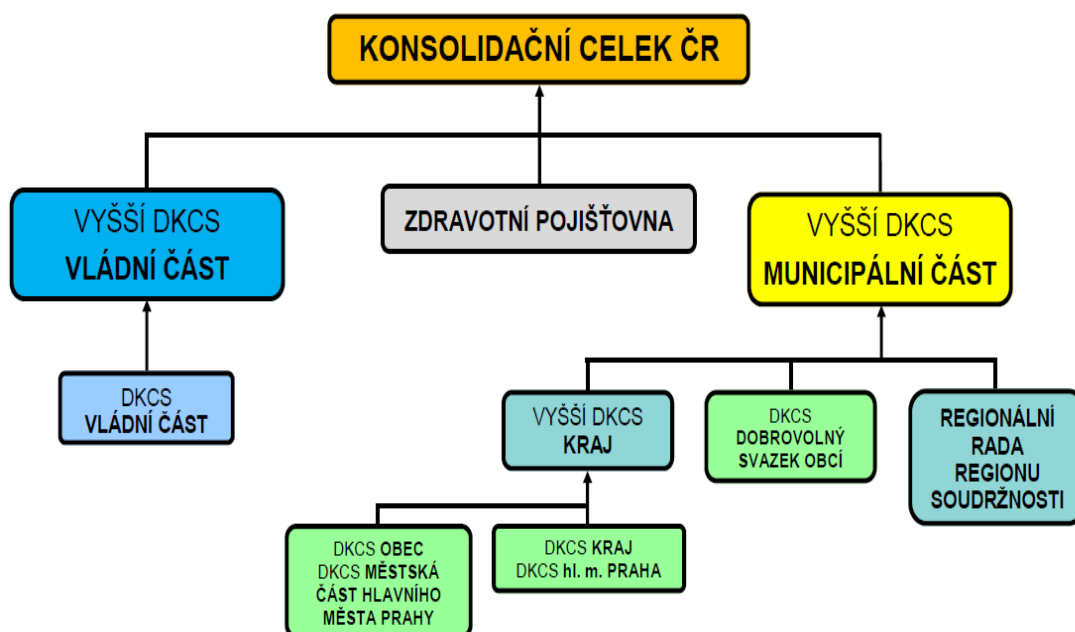
Ve druhém stupni jsou vyšší dílčí konsolidační celky státu rozděleny takto:

- vládní část – tvořen spravující jednotkou vyššího dílčího konsolidačního celku vládní část, dílčími konsolidačními celky státu vládní část a státními fondy. Patří sem také osoby ovládané společně státem prostřednictvím spravujících jednotek dílčích konsolidačních celků vládní část a spravující jednotky vyššího

konsolidačního celku vládní část. Dále se jedná o osoby, v nichž vykonávají tyto celky společně podstatný vliv jménem státu.

- kraj – spadají sem dílčí konsolidační celek státu kraj, dílčí konsolidační celky státu obec na území kraje a dílčí konsolidační celky státu městská část hlavního města Prahy. Součástí jsou také účetní jednotky ovládané společně spravujícími jednotkami dílčích konsolidačních celků státu kraj a spravujícími jednotkami dílčích konsolidačních celků obec na území kraje nebo městské části hlavního města Prahy. Nechybí ani účetní jednotky pod jejich společným podstatným vlivem.
- municipální část – složen z Regionálních rad regionů soudržnosti, dílčích konsolidačních celků státu dobrovolný svazek obcí a vyšších konsolidačních celků státu kraj. Pro zařazení osob ovládaných či pod podstatným vlivem musí být splněna podmínka ovládnání či výkonu podstatného vlivu společně spravujícími jednotkami dílčích konsolidačních celků státu kraj, dílčích konsolidačních celků státu obec, dílčích konsolidačních celků státu dobrovolný svazek obcí a městské části hlavního města Prahy [17, s. 4-5].

Schéma rozdělení jednotek státní správy do jednotlivých konsolidačních celků znázorňuje následující obrázek (Obr. 1):



Obr. 1. Konsolidační celek Česká republika [18]

Spravujícími jednotkami jednotlivých konsolidačních celků mohou být:

- vyšší dílčí konsolidační celek vládní část – část účetní jednotky Ministerstva financí tvořená částí účetních případů účetní jednotky ministerstva, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, které nehospodaří s příjmy a výdaji kapitoly státního rozpočtu 312
- dílčí konsolidační celek vládní část – správce kapitoly státního rozpočtu podle rozpočtových pravidel nebo část Ministerstva financí tvořená částí účetních případů účetní jednotky ministerstva, jež hospodaří s příjmy a výdaji kapitoly státního rozpočtu 312
- dílčí konsolidační celek kraj – kraj nebo hlavní město Praha bez jeho městských částí
- dílčí konsolidační celek obec – obec v členění dle počtu obyvatel do 2999, od 3 tis. včetně do 9999, od 10 tis. včetně a výše
- dílčí konsolidační celek dobrovolný svazek obcí – dobrovolný svazek obcí [17]

Třetí stupeň představují dílčí konsolidační celky státu, kterých je celkem pět:

- vládní část
- kraj
- obec
- městská část hlavního města Prahy
- dobrovolný svazek obcí [17, s. 2]

Do každého dílčího konsolidačního celku státu patří kromě jeho spravující jednotky také osoby, které byly touto spravující jednotkou zřízeny nebo založeny a dále osoby danou spravující jednotkou ovládané, pod jejím podstatným vlivem či subjekty, v nichž daná jednotka vykonává společný vliv. V případě dílčího konsolidačního celku vládní část je ovládání a vliv dáno jménem státu. Do tohoto dílčího konsolidačního celku patří také osoby, u nichž spravující jednotka plní funkci zřizovatele nebo zakladatele podle jiného právního předpisu. Dílčí konsolidační celek městská část hlavního města Prahy zahrnuje městskou část hlavního města Prahy a osoby jí ovládané, pod podstatným či společným vlivem [17, s. 2-4].

Dle konsolidační vyhlášky státu je nutno splnit určitá hospodářská kritéria, aby byla účetní jednotka, která není vybranou účetní jednotkou, zahrnuta do dílčího konsolidačního celku státu. Buď musí mít ze zákona povinnost sestavit konsolidovanou závěrku, nebo za období, za které je sestavována účetní závěrka, jsou u účetních jednotek, které nejsou vybranými účetními jednotkami, posuzovány tyto ukazatele v Kč [17, s. 5-6]

- netto aktiva – požadována hodnota vyšší než 100 000 000
- cizí zdroje – rovněž nutno dosáhnout hodnoty větší než 100 000 000
- celkové náklady dělené počtem započatých měsíců účetního období, vynásobené dvanácti – stanovena hranice 100 000 000 výše
- celkové výnosy dělené počtem započatých měsíců účetního období, vynásobené dvanácti – stanoveny od 100 000 000 výše [17, s. 5-6]

Vybrané účetní jednotky jsou do konsolidačního celku státu zahrnuty automaticky.

1.5.3 Konsolidace – nové úkoly pro jednotky veřejné správy

Vzhledem k technické, organizační i personální náročnosti konsolidačního procesu přistoupilo Ministerstvo financí k rozfázování konsolidace do dvou let, počínaje rokem 2015. Za letošní účetní období byly z konsolidace vynechány všechny subjekty, které nejsou vybranými účetními jednotkami, a také zdravotní pojišťovny a příspěvkové organizace.

Dle Konsolidačního manuálu, vydaného Ministerstvem financí, bylo důvodem pro rozhodnutí nekonsolidovat příspěvkové organizace zachování možnosti vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Ve druhé fázi, která proběhne následující rok, pak budou konsolidovány i ostatní účetní jednotky [19, s. 3].

Spravující jednotka každého dílčího konsolidačního celku státu má za povinnost předložit Ministerstvu financí seznam jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu k 31. 12. předcházejícího roku, a to do 15. ledna. Výjimku tvoří rok 2015, kdy mohly spravující jednotky předkládat seznam nejpozději do 31. března. V tomto seznamu jsou uvedeny kromě jednotlivých účetních jednotek i vliv spravující jednotky v procentech, jeho druh a podíl na základním kapitálu, výše zmíněná ekonomická kritéria a údaj, zda daná jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku. V neposlední řadě také výše ocenění pohledávek a závazků, od které bude prováděno vzájemné odsouhlasení.

Na základě takto vytvořených seznamů vydává Ministerstvo financí výčet příslušných konsolidovaných jednotek státu na webových stránkách <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financiu/ucetni-vykaznictvi-statu/vycet-konsolidovanych-jednotek-statu>. Mezní termín pro zveřejnění je 10.2 [19, s. 20]

O tom, že bude konsolidovaná jednotka zahrnuta do dílčího konsolidačního celku státu, je pak informována svou spravující jednotkou do 5 pracovních dnů od data, kdy byla uvedena ve výčtu. Znamená to pro ni, že je povinna sestavit rozšířený pomocný analytický přehled nebo pomocný konsolidační přehled. Ministerstvo, Generální ředitelství cel a Generální finanční ředitelství sestavují a předávají účetní výkazy v rozsahu závazných vzorů pomocného analytického přehledu, rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy odděleně v závislosti na druhu kapitol státní rozpočtu. Zvláště jsou sestavovány výkazy za část účetních případů účetní jednotky souvisejících s hospodařením s příjmy a výdaji kapitoly státního rozpočtu 312 a zvláště za zbývající část účetních případů účetní jednotky. Hlavní město Praha sestavuje a předává do centrálního systému účetních informací státu účetní záznamy v rozsahu vzorů rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy a Pomocného analytického přehledu zvláště za účetní případy jednotlivých městských částí hlavního města Prahy a zvláště za zbývající účetní případy účetní jednotky. Tyto výkazy účetní jednotka zasílá do centrálního systému účetních informací státu do 25. února [17].

1.5.4 Pomocné přehledy jako univerzální nástroj

Pomocný analytický přehled je složitá soustava účetních výkazů sloužících jak účelu sestavení účetních výkazů za Českou republiku v několika stupních, tak také sledování a řízení veřejných financí a splnění statistických požadavků Evropské unie [20, s. 4].

Poprvé byly pomocné analytické přehledy předány účetními jednotkami do Centrálního systému účetnictví státu v roce 2012. Frekvence odevzdávání jednotlivých výkazů pomocného analytického přehledu je čtvrtletní nebo roční či oboje. Jeho závazná forma je dána technickou vyhláškou o účetních záznamech vybraných účetních jednotek. Nesestavují jej zdravotní pojišťovny, dobrovolné svazky obcí, obce s počtem obyvatel menším než 3000 na začátku předcházejícího účetního období nebo příspěvkové organizace při nesplnění určitých podmínek, které uvádí technická vyhláška o účetních záznamech. Struktura pomocného analytického přehledu je následující:

- Počáteční a koncové stavy a obraty na vybraných rozvahových účtech
- Vybrané náklady od počátku roku za hlavní a hospodářskou činnost

- Vybrané výnosy od počátku roku za hlavní a hospodářskou činnost
- Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů
- Zásoby – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů
- Pohledávky – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů
- Závazky – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů
- Ostatní aktiva – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů
- Jmění účetní jednotky – typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů
- Počáteční a koncové stavy a obraty na vybraných rozvahových účtech v členění podle jednotlivých partnerů aktiva/pasiva
- Vybrané náklady a výnosy od počátku roku za hlavní a hospodářskou činnost v členění podle jednotlivých partnerů transakce
- Typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů v členění podle jednotlivých partnerů transakce
- Typy změn na straně MD a D vybraných rozvahových účtů v členění podle jednotlivých partnerů aktiva/pasiva a partnerů transakce
- Přehled majetkových účastí a jejich změn
- Přehled podrozvahových účtů
- Počáteční a koncové stavy na vybraných podrozvahových účtech v členění podle jednotlivých partnerů podrozvahového účtu
- Vysvětlení významných částek [20, s. 22-23]

Neznamená to však, že všechny účetní jednotky jej budou předávat v celém rozsahu. Účetní jednotky, které odevzdávají pomocný analytický přehled, již neodesílají pomocný konsolidační přehled.

Pomocný konsolidační přehled k účetní závěrce sestavují především dobrovolné svazky obcí, zdravotní pojišťovny, obchodní společnosti, družstva, státní podniky, veřejné výzkumné instituce, nadace, nadační fondy, ústavy a obecně prospěšné společnosti. Pomocný konsolidační přehled je sestavován jednou ročně s termínem zaslání do centrálního systému účetních informací státu do 31. 5. a slouží pouze účelům sestavení konsolidovaných účetních výkazů za dílčí i vyšší dílčí konsolidační celky a následně za celý stát. První pomocné konsolidační přehledy budou odeslány v roce 2017.

Závazná struktura pomocného konsolidačního přehledu je uvedena v příloze č. 3a technické vyhlášky o účetních záznamech vybraných účetních jednotek. Skládá se z těchto částí:

- Přehled stavu položek – jedná se o stavy položek rozvahy a výsledovky za minulé a běžné účetní období
- Přehled majetkových účastí a jejich změn
- Vyloučení vzájemných vztahů
- Přehled podrozvahových položek
- Vysvětlení významných částek [20, s. 25]

1.5.5 Předávání konečných výsledků

Za dílčí konsolidační celky státu jsou dále sestavovány konsolidační výkazy, které jsou předávány do centrálního systému účetních informací státu jednou ročně, v termínu závislém na druhu konsolidačního celku (obce a správci kapitoly státního rozpočtu do 31. 7., kraje a hlavní město Praha – do 30. 9.) Výkazy dílčích konsolidačních celků státu vládní část a kraj sestavuje ministerstvo financí. To má rovněž na starosti vyhotovení a odevzdání výkazů za vyšší dílčí konsolidační celky [17, s. 4-5]. Konsolidační výkazy dílčích celků obsahují:

- Výkaz majetku a závazků
- Výkaz nákladů a výnosů
- Výkaz peněžních toků
- Příloha účetního výkazu [17, s. 8]

Kromě pomocného analytického přehledu či pomocného konsolidačního přehledu je nutno do centrálního systému účetních informací státu zasílat také individuální účetní výkazy, a to čtvrtletně a ročně nebo pouze jednou za rok. Frekvence je závislá na druhu vybrané účetní jednotky:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztráty
- Přehled o peněžních tocích
- Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu
- Příloha k účetní závěrce
- Pomocný konsolidační přehled

- případně Seznam [20, s. 24]

Organizace a subjekty, které jsou vybranými účetními jednotkami, mají uloženo určité účetní záznamy do centrálního systému účetních informací státu předávat měsíčně. Cílem je zefektivnit operativní řízení hospodaření a nakládání s finančními prostředky státu:

- Soupis pohledávek
- Soupis závazků
- Soupis podmíněných pohledávek
- Soupis podmíněných závazků
- Peněžní prostředky
- Disponibilní majetek [20, s. 26]

V neposlední řadě si může Ministerstvo financí vyžádat, aby účetní jednotka předala do centrálního systému účetních informací státu také jiné účetní záznamy. Jsou jimi zápisy z účetních knih, záznam o inventarizaci, účetní doklad či informace o schválení nebo neschválení účetní závěrky [20, s. 26]

Výsledná účetní závěrka za Českou republiku je sestavena ministerstvem financí v termínu do 30. září roku následujícího po daném účetním období. Obsahuje tyto části:

- Souhrnný výkaz majetku a závazků státu
- Souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu
- Výkaz peněžních toků
- Kniha podrozvahových účtů
- Příloha k účetní závěrce [17]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

2 ODLIŠNOSTI VYBRANÝCH ASPEKTŮ KONSOLIDOVANÉHO STÁTNÍHO VÝKAZNICTVÍ V RŮZNÝCH ZEMÍCH

2.1 Vynětí některých subjektů veřejné správy z konsolidace

2.1.1 Významnost podle IPSASB

IPSAS 6 uvádí několik kritérií, podle kterých je možno se řídit při rozhodování o zahrnutí účetní jednotky veřejného sektoru do konsolidace. Na prvním místě stojí požadavek, aby s danou účetní jednotkou nebyla zamýšlena likvidace v průběhu 12 měsíců od nabytí. V tom případě je o ní účtováno jako o finančním nástroji [21, s. 234]

Dalším hlediskem je kritérium kontroly, které se dále člení na dvě podskupiny (obě musí být splněny):

- Kritérium moci
- Kritérium prospěchu [21, s. 238-239]

Kritérium moci znamená, že konsolidující jednotka může řídit finanční a provozní záležitosti jednotky konsolidované, přičemž toto právo musí být aktuálně uplatnitelné, to znamená, dané zákonem či platnou smlouvou. Při dalším určení, zda bylo kritérium moci naplněno, mohou pomoci i následující body (jde o splnění alespoň jednoho z nich):

- Konsolidující účetní jednotka má skrze jiné konsolidované jednotky přímo či nepřímo většinové hlasovací právo v dané jednotce
- Zákon umožňuje konsolidující jednotce jmenovat či odvolat většinu představenstva konsolidované jednotky
- Konsolidující jednotka může přidělovat či usměrňovat rozdělení většiny hlasovacích práv na valné hromadě konsolidované jednotky
- Přidělení většiny hlasovacích práv může konsolidující jednotka uskutečnit na jakémkoliv oficiálním zasedání představenstva konsolidované jednotky [21, s. 239]

Dle kritéria prospěchu musí konsolidující jednotka profitovat z činnosti konsolidované jednotky, ať už se jedná o kladný či záporný výsledek hospodaření nebo prospěch z vzájemné kooperace. Vodítkem při určování prospěchu se mohou stát definice (opět jde o shodu s nejméně jednou):

- Konsolidující jednotka má moc zrušit konsolidovanou jednotku a obdržet významnou úroveň zbývajících ekonomického prospěchu nebo převzít významné závazky
- Konsolidující jednotka smí těžit z rozdělení majetku konsolidované jednotky a/nebo být zodpovědná za určité její závazky [21, s. 239-240]

2.1.2 Dilemata u nás a ve světě

A jak se těmito pravidly řídily jednotlivé státy? Následující tabulka (Tab. 2) porovnává na příkladu vybraných subjektů, které nebyly zahrnuty do národní konsolidace, do jaké míry se při jejich klasifikaci jednotlivé země podřizovaly předpisům:

země	nezahrnuté subjekty	splnění kritéria podle IPSAS 6	splnění národních kritérií
USA	National railroad passenger corporation	ne	ne
	Rada guvernérů federálního rezervního systému	ne	ano
	Hypoteční instituce se státním ručením	ano	ano
Velká Británie	National audit office	ne	ano
	královské paláce	ne	ano
	Architects registration board	ano	ano
	Labour relations agency	ano	ano
Austrálie	Australian National University	ne	ne
	Ceramic Fuel Cells	ne	ne
Nový Zéland	Státní univerzity	ano	ano

Tab. 2. Srovnání nekonsolidovaných subjektů na mezinárodní úrovni

Zdroj: Vlastní zpracování dle [3; 6; 11; 13]

Srovnání na mezinárodní úrovni poskytuje zajímavé podněty k zamyšlení pro účely konsolidace České republiky.

Některé země kvůli složitosti politického uspořádání, které má charakter federace, nezahrnují účetní jednotky spadající pod vliv států, na které jsou dále rozčleněny. Daná tematika je však velmi obsáhlá a není cílem této kapitoly.

Jak jsem již uvedla v teoretické části práce, do konsolidace naší země jsou zahrnuty pouze ty účetní jednotky, které splňují jistá ekonomická kritéria, pokud nejsou vybranými účetními jednotkami. Kromě toho si Česká republika ponechala přechodné období

a v prvním roce konsolidace zahrne pouze vybrané účetní jednotky, kromě příspěvkových organizací a zdravotních pojišťoven.

Obdobu tomuto systému rozhodování lze najít v postupech Velké Británie, jež po pečlivém uvážení vyčleňuje tzv. minoritní jednotky, které např. nedosahují výše hrubých nákladů 10 mil. Liber [6, s. 75]. Důvod pro vynechání takovýchto subjektů spatřuji v převýšení nákladů na zpracování konsolidace vzhledem k přínosům. Ostatní země porovnávané v této práci hledisko velikosti účetních jednotek nezmiňují. Zajímavé je téma vykazování majetku a činnosti finančních institucí, v nichž drží státy určitý podíl. Bližší informace k této problematice uvádějí jednotlivé státy v příloze účetní závěrky.

USA se rozhodly nekonsolidovat hypoteční společnosti Freddie Mac a Fannie Mae stejně jako jiné obří korporace se státním ručením, neboť dle jejich názoru nepatří do federálního konsolidačního celku. Podle indicií standardu IPSAS 6 a tzv. průkazných a indikativních kritérií, jež jsou americkou obdobou požadavků kontroly, by však mělo být zváženo jejich začlenění. Vyřazení úvěrových společností, za jejichž závazky ručí stát, USA zakotvily v Konceptu č. 2 z dílny FASAB. V Žádné ze srovnávaných zemí ale podobné opatření nenajdeme, hypoteční krize minulého desetiletí přitom svými následky zasáhla všechny. Podíly v ostatních finančních institucích USA vykazují jako investici bez ohledu na jejich velikost, zatímco zbytek sledovaných států se většinou řídí pravidly podobnými výše zmíněné kontrole.

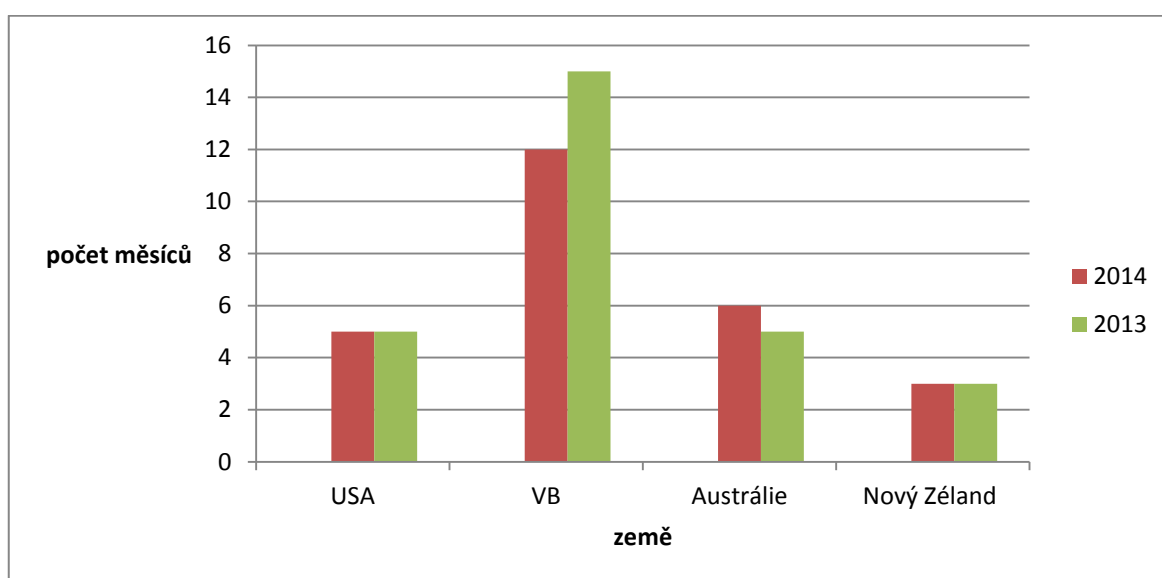
Zvláštní postavení zaujímají instituce terciárního vzdělávání – Velká Británie, Austrálie ani Nový Zéland je do konsolidace nezahrnují, protože chtějí zachovat jejich autonomii v rozhodování a státní účast se zde týká spíše finančního jištění. Účtují o nich však jako o investici. V USA jsou veřejné Univerzity sponzorovány jednotlivými státy, proto do federální účetní závěrky nepatří. Naše veřejné vysoké školy by do konsolidace také neměly být zahrnuty, protože jsou zřizovány speciálním zákonem, tedy nesplňují podmínky §5-7 ani §9 konsolidační vyhlášky státu. Z veřejného rozpočtu nicméně peníze na svou činnost čerpají.

2.2 Délka doby od konce účetního období do zveřejnění účetní závěrky

Je více než zřejmé, že délka časové prodlevy mezi koncem státního účetního období a zveřejněním finální účetní závěrky je důležitá nejen pro občany a parlament jakožto její primární uživatele, ale i pro investory, mezinárodní instituce, ratingové agentury a jiné

země. Zvláštní důraz je v tomto ohledu kladen na státy Evropské unie, které jsou vázány plněním jistých hospodářských kritérií a jejichž stabilita veřejných financí je nezbytná pro fungování ekonomiky ostatních členů. Téma zvýšení úrovně managementu státních zdrojů se také stalo aktuálním po poslední světové ekonomické krizi v roce 2008. Dle IPSAS 1 by měl maximální časový úsek mezi posledním dnem účetního období a zpřístupněním účetní závěrky činit 6 měsíců [21, s. 97].

Jak se daří jednotlivým státům plnit tuto hranici? Zajímavé je srovnání nejen v mezinárodním měřítku, jež nabízí graf (Graf 1), ale také na úrovni národní legislativy a skutečnosti.



Obr. 2. Časový úsek od konce účetního období do zveřejnění účetní závěrky

Zdroj: Vlastní zpracování

Ačkoliv v USA činí zákonná lhůta pro zveřejnění federální účetní závěrky 6 měsíců, čímž naplňuje doporučení IPSASB, v posledních letech jsou Státy dokonce v měsíčním předstihu. Pokud vezmeme v úvahu jejich velikost, dá se říci, že jsou ze zemí, které konsolidaci na aktuální bázi uplatňují již několik let, nejúspěšnější.

Velká Británie zaujala k této problematice specifické stanovisko – v jejím souboru zákonů a právních předpisů nenajdeme přesně stanovené datum zveřejnění. Tohoto faktu, zdá se, úspěšně využívala v případě posledních 3 účetních závěrek za Království, které uveřejnila nejdříve v říjnu, červnu a poté v březnu let následujících po roce, v němž skončilo dané účetní období. Vzhledem k tomu, že její fiskální rok končí v březnu, je užitečnost takových výkazů zejména pro aktuální i potenciální věřitele sporná. Důvodem, proč se vyhýbá

legislativnímu zakotvení určitého termínu, je zřejmě ponechání dostatečného časového prostoru pro opravy v případě nesouhlasu auditora a ostatních orgánů podílejících se na schvalování.

Také Austrálie si ponechává pro zveřejnění svých Konsolidovaných výkazů časovou rezervu, a proto se v jejím Zákonu o veřejném řízení, výkonnosti a odpovědnosti dočteme pouze, že ministr financí musí připravit roční finanční výkazy co nejdříve, jak je to jen proveditelné [22, s. 39]. Stejnou terminologii používá i pro audit účetní závěrky a její předložení parlamentu.

Praxe ukazuje, že si Australská vláda vzala tato slova k srdci, neboť účetní závěrku předkládá veřejnosti do 5 měsíců.

Na Novém Zélandu si daly legislativní orgány záležet a celkový čas od skončení účetního období do zveřejnění účetní závěrky rozdělily do několika úseků. Celková doba by neměla překročit 107 dní.

Ve skutečnosti činila za poslední tři roky 98 dní.

V České republice upravuje termín zveřejňování konsolidovaných účetních výkazů § 15 vyhlášky č. 312/2014 Sb., který praví, že Ministerstvo sestavuje účetní výkazy za Českou republiku ve stavu k 31. prosinci běžného roku do 30. září následujícího roku [17].

V prvním roce navíc platí výjimka, a to do 30.11. Zda se vládě podaří hranici dodržet, zůstává otázkou. Na jedné straně má podmínky výrazně benevolentní, protože nemusí konsolidovat hned tři podstatné skupiny veřejného sektoru, na straně druhé trpí naše státní správa mnohem menší mírou pružnosti, než je tomu u sektoru soukromého.

2.3 Vykazování dlouhodobého majetku

Účtování o dlouhodobém majetku patří mezi nejnáročnější prvky účetní konsolidace státu. Aby účetní výkazy podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, je zapotřebí majetek rozpoznat, správně zařadit a ocenit. Odhad životnosti a ceny některých dlouhodobých aktiv je obzvláště složitý vzhledem k jejich povaze. Subjekty, kterým byla státní aktiva svěřena, musí rozlišovat účel jejich držby – zda nejsou určena k prodeji, status, na základě kterého s nimi hospodaří a užitek, který jí z dlouhodobého majetku plyne. V této části bych se ráda věnovala určitým specifickým položkám fixního majetku z pohledu jejich vykazování v různých zemích. Pro porovnání praktik jednotlivých států využiji všeobecně uznávaný standard IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení.

2.3.1 Aktiva národního dědictví

IPSAS 17 nepožaduje vykazování národních památek, uměleckých děl a předmětů kulturní hodnoty [23, s. 53]. V případě, že se účetní jednotka rozhodne o těchto skutečnostech neúčtovat, měla by přílohu účetní závěrky doplnit o informace týkající se způsobu jejich získání a souvisejících nákladů – jedná se o tzv. neaktivační přístup. Pokud je majetek využíván k ekonomickým účelům, je na místě jej zařadit mezi klasická dlouhodobá aktiva a ocenit jej reálnou hodnotou či náklady spojenými s pořízením a následně odepisovat. Hovoříme o tzv. aktivačním přístupu.

Pro Českou republiku bylo účtování o kulturně významném majetku ošetřeno novelou zákona o účetnictví č. 304/2008 Sb., která praví, že se kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena, oceňují ve výši 1 Kč [24].

Týká se to tedy položek, které doposud jednotka nezachytila na rozvahových účtech. Na rozdíl od IPSAS 17 nebere česká právní úprava v úvahu komerční využití aktiv národního dědictví a přecenění na reálnou hodnotu. V rozvaze i ve výkazu zisku a ztráty tak můžou chybět podstatné částky snižující výši ekonomických ukazatelů a zkreslující výsledný zisk.

Ve Spojených státech amerických se situace jeví o poznání pozitivněji, protože akceptují aktivační přístup u tzv. „multi-use“ aktiv národního dědictví, která, jak již název napovídá, kromě toho, že mají pro občany určitou mentální hodnotu, také využívá vláda pro provozní účely [3, s. 149]. O ostatních položkách této specifické třídy fixního majetku není účtováno a informace odpovídající neaktivačnímu přístupu nenajdeme ani v příloze k účetní závěrce. Je zde pouze zmínka o tom, které zdroje potřebná data uvádějí.

Modifikaci požadavků IPSAS 17 zvolila i Velká Británie, která o aktivech národního dědictví účtuje v závislosti na datu jejich nabytí a uplatňuje aktivační princip. Pokud nejsou využívána komerčně, následují dvě možnosti. Majetek získaný do 1. 4. 2000 zůstává nerozpoznán, čímž se částečně přibližuje metodám České republiky, neboť ocenění ve výši 1,- Kč nepředstavuje při konsolidaci významný rozdíl hodnoty aktiv. Pokud došlo k nabytí po 1. 4. 2001, jsou aktiva zachycena v účetnictví v pořizovací ceně včetně úprav o případné snížení hodnoty, avšak nejsou odepisována. Spojené království argumentuje tím, že u aktiv národního dědictví nelze určit dobu životnosti [6, s. 64].

Jaká je situace v Austrálii a na Novém Zélandu? Australský účetní standard (dále AAS) č. 116 uvádí, že je dovoleno rozpoznat pouze ten kulturní majetek, který je možno spolehlivě ocenit, a to ve výši fair value u nově nabytého majetku, pokud byl nabyt bezúplatně či v nominální hodnotě. Dříve účtovaný majetek je doporučováno přecenit na fair value, odepisování je na zvážení účetní jednotky, neboť stejně jako Velká Británie i Austrálie zastává názor, že některá aktiva národního dědictví nemají konečnou dobu životnosti [25, s. 31]. O rozlišení, zda majetek přináší také ekonomickou hodnotu a o odlišném způsobu zaúčtování takových aktiv se AAS 116 nezmiňuje.

Na Novém Zélandu je praxe taková, že první rozpoznání aktiv národního dědictví se děje ve výši fair value, pokud byla pořízena bezúplatně nebo v nominální hodnotě. V opačném případě jsou ohodnocena pořizovacími náklady. Na fair value po odečtení amortizace jsou pak tato aktiva i pravidelně přeceňována, aby se předešlo významnému rozdílu mezi jejich účetní a reálnou hodnotou. Absence účtování o odpisech zde tedy nepředstavuje tak zásadní problém. Jestliže však neexistují trhy určující cenu aktiva a není možné jej obnovit, v účetnictví jej vůbec nenalezneme [13, s. 44-46]. Některé specifické položky aktiv národního dědictví včetně skupiny osob nebo instituce, která je oceňovala a určené frekvence přecenění jsou uvedeny v poznámkách k účetní závěrce Nového Zélandu.

2.3.2 Infrastrukturní aktiva

Infrastrukturní aktiva představují svou povahou výzvu pro ekonomické oddělení účetní jednotky. V mnoha případech se jedná o majetek s využitelnou dobou přesahující celé století a jeho zachycení v účetních výkazech jednotlivých států se může lišit na úrovni vládní a municipální, neboť zde panují rozdílné názory na volbu doby odepisování a na jeho správné ocenění, vzhledem k neustálým opravám a údržbě. Patří sem např. sítě dopravní, elektrické i vodovodní. IPSAS 17 neurčuje pro infrastrukturní aktiva zvláštní podmínky účtování. Specifika si stanovují jednotlivé země ve svých účetních standardech.

V České právní úpravě účetnictví veřejného sektoru přímou zmínku o infrastrukturních aktivech nenajdeme. Vyhláška č. 410/2009 Sb. uvádí, že v příloze účetní závěrky vybrané účetní jednotky je nutno uvést doplňující informace týkající se položek „komunikace a veřejné osvětlení“ a „jiné inženýrské sítě“ pod souhrnnou rozvahovou skupinou „stavby“ [26, s. 37-39].

V příloze Českého účetního standardu 708 jsou také vyjmenovány druhy infrastrukturních aktiv pro jejich správné zařazení do odpisové skupiny č. 6, která předpokládá dobu

životnosti 50 let, pokud bude účetní jednotka odepisovat zjednodušeným způsobem. V praxi je však více využíváno rovnoměrné odepisování, které vychází z individuálního určení doby životnosti [23, s 99].

Americká FASAB zmiňuje infrastrukturní aktiva v souvislosti s původním návrhem požadovat v příloze k účetní závěrce federace dodatečné informace o efektivitě vládních investic do tohoto speciálního majetku. Většina odborníků však byla toho názoru, že je to zbytečné a proto je o nich účtováno a reportováno jako o ostatním fixním majetku [27, s. 1465].

Velká Británie věnuje této problematice více zájmu. Ve svém každoročním Manuálu finančního výkaznictví určeném pro konsolidaci Království uvádí oddělení Státní pokladny speciální postupy oceňování různých složek inženýrských a dopravních sítí a souvisejících součástí. Poslední účetní závěrka pak zvláště jmenuje metody použité pro strategickou a londýnskou dopravní síť, lokální silniční síť a vodovodní a kanalizační síť ve Skotsku. Obecně lze konstatovat, že vládní část účtuje o infrastrukturních aktivech ve výši nákladů na jejich znovupořízení po odečtení opotřebení vzhledem k jejich stavu a municipální část v pořizovacích cenách očištěných o amortizaci. Postupně by však mělo dojít ke sjednocení s principy vládní části. Průměrnou dobu životnosti infrastrukturních aktiv Velká Británie odhaduje na 15-120 let v závislosti na jejich typu [6, s. 62-63], což představuje jistě podnět k zamyšlení i pro naše účetnictví.

Naproti tomu Austrálie uvádí rozmezí 1-112 let. Pro oceňování používá stejnou metodu jako Velká Británie, tedy náklady na znovupořízení mínus opotřebení, nebo cenu určenou reálnými trhy, pokud takové trhy existují [11, s. 91]. Žádný dodatečný rozbor infrastrukturních aktiv Australské společnosti nepřikládá.

Na Novém Zélandu je situace trochu odlišná – pro účely přecenění je nutno rozlišit, zda se jedná o součást státní silniční sítě nebo elektrické distribuční sítě, či bychom aktivum zařadili mezi železniční síť (s podtřídami pro vlakovou dopravu a metro) nebo zařízení pro produkci elektřiny. Zpočátku je aktivum uznáno ve výši pořizovacích nákladů. Odpisy jsou kalkulovány z této částky či z hodnoty po přecenění. Předtím se cena upraví ještě o zbytkovou hodnotu, kterou je možno z aktiva po odepsání získat [13, s. 44-46].

2.4 Účtování o závazcích z důchodového pojištění

Se složitostí vykazování dlouhodobých závazků plynoucích státu z budoucí povinnosti vyplácet starobní penze se při přechodu na aktuální účetnictví a výkaznictví musela potýkat nejedna země. Standardy IPSASB jim v této oblasti nemohly být nápomocny, protože danou problematiku vůbec nerozebírají. Na mezinárodní úrovni lze hledat doporučení snad jen v dokumentech OECD, které se k vykazování závazků z důchodového pojištění občanů přiklánějí [23, s. 58].

Největší úskalí představuje otázka, jak dané renty ocenit, neboť není jednoznačná nutná doba vyplácení a je více než pravděpodobné, že v budoucnu bude nutno dané penzijní systémy reformovat.

USA vykazuje v rozvaze pouze závazky z důchodového pojištění, které byly splatné k datu, k němuž se účetní závěrka sestavuje. Mezi základní finanční výkazy však přikládá přehled o sociálním pojištění. V sekcích poznámek k finančním výkazům a požadovaných doplňujících informací také najdeme rozsáhlý výklad týkající se důchodového pojištění a mnoho tabulek uvádějících např. současnou hodnotu předpokládaných příjmů a výdajů jak pro důchodové, tak pro zdravotní pojištění, demografický a ekonomický rozbor populace nebo významné údaje o speciálních pojistných programech. Z porovnávaných států se tedy tématu věnuje nejrozsáhleji.

Velká Británie si stojí podobně. Účtuje pouze o výplatách penzí do období, se kterými časově souvisejí, a to v rámci nákladů. Ve své účetní závěrce uvádí, že penzijní závazky patří do roku, ve kterém vládě vznikne povinnost je vyplatit [6, s. 69]. Stejně jako Spojené státy, i Království podává přehled o odhadovaných budoucích výnosech a nákladech plynoucích z důchodového systému, avšak jeho rozsah je značně menší.

V Austrálii a na Novém Zélandu je situace odlišná, což je způsobeno jiným nastavením sociálního systému. Neexistuje zde povinné důchodové pojištění, ale poplatky na budoucí penzi odvádí zaměstnavatel ze mzdy zaměstnance do tzv. „superannuation fund“, kam mu vláda přispívá. Existuje několik takových fondů, které regulují Australský daňový úřad a Ministerstvo sociálního rozvoje v případě Nového Zélandu.

Příjmy a výdaje, jež státu vyplývají, jsou zachyceny ve výkazu o úplném výsledku v období, ve kterém vzniknou. Také do nákladů oproti závazkům jsou účtovány pouze

aktuální výdaje z vládního příspěvku. Detailní údaje o některých vybraných penzijních fondech uvádí Poznámky v příloze účetní závěrky [11; 13].

Výjimka potvrzuje pravidlo, a proto ani legislativa v naší republice neošetřuje, jak zaúčtovat závazky ze splatných a budoucích penzí. Nejpravděpodobnějším scénářem bude následování příkladu většiny zemí s podobným důchodovým systémem, tedy účtování o závazcích až v momentě nároku penzisty na dávku.

2.5 Zachycení podmíněných aktiv a pasiv v účetní závěrce

2.5.1 IPSAS 19 – nejen účtování o rezervách

Účtování o podmíněných aktivech a pasivech představuje zajímavý námět pro analýzu z toho důvodu, že se tyto složky zachycují většinou v podrozvahové evidenci a vyžadují důkladné zvážení a přezkoumání ze strany účetní jednotky, neboť k jejich identifikaci je zapotřebí splnit hned několik hledisek. Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor č. 19 uvádí kromě zásad rozlišení podmíněných aktiv a pasiv také srovnání s rezervami, aby nedocházelo k jejich mylné interpretaci. Vodítkem při určování, zda se jedná o podmíněný závazek, jsou podle IPSAS 19 tyto body (vzájemně se vylučující):

1. Existuje pravděpodobná povinnost v důsledku uplynulých událostí, přičemž zřejmě v budoucnu dojde k dalším nejistým externím událostem, aby mohla být reálná.
2. Je jistá povinnost v důsledku uplynulých událostí, ale pravděpodobnost, že dojde k úbytku prostředků účetní jednotky, aby mohla být naplněna, je velmi malá.
3. Ačkoliv je jistá povinnost v důsledku minulých událostí a dojde k odtoku ekonomického prospěchu jednotky, není možno ocenit jejich výši tak, aby byla spolehlivá [23, s. 160].

U podmíněných aktiv se standard zmiňuje o naplnění podmínky pravděpodobnosti, že účetní jednotka získá aktivum jako důsledek minulých událostí, avšak k potvrzení skutečnosti jsou nutné budoucí pravděpodobné události [23, s. 164].

K vykázání podmíněného aktiva v podrozvaze tedy dojde za předpokladu, že účetní jednotka může v budoucnu očekávat z události ekonomické užítky, které je možno nějakým způsobem vyčíslit.

2.5.2 Jiné úhly pohledu na podmíněné položky

V podmínkách České republiky je účtování podmíněných aktiv a pasiv ošetřeno poměrně podrobně, např. ve vyhlášce č. 410/2009 Sb., kde lze najít informace o rozdělení podmíněných položek v podrozvaze i o jejich oceňování.

Obecná definice však neexistuje. Základní je klasifikace dle předpokládané doby do rozvahového zaúčtování závazku či aktiva – krátkodobé a dlouhodobé. Ocenění se provádí v závislosti na době; u krátkodobých podmíněných položek dojde k vyčíslení hodnoty v předpokládané výši budoucích aktiv nebo pasiv, pro dlouhodobá podmíněná aktiva a pasiva je nutno vzít v úvahu 3 po sobě bezprostředně následující účetní období [23, s. 154].

Navíc je také vybraným účetním jednotkám ze zákona dána povinnost zveřejňovat stav podrozvahových účtů v příloze k účetní závěrce. § 62 konsolidační vyhlášky státu č. 312/2014 Sb. popisuje, které nejčastější případy budou v rámci konsolidace do podmíněných aktiv a pasiv zahrnuty. § 63 potom uvádí, že příloha Konsolidované účetní závěrky státu musí vysvětlit jednotlivé položky z Knihy podrozvahových účtů, pokud jejich výše přesáhne 10% celkové hodnoty aktiv netto [17, s. 35-40].

Co nám o způsobu vykazování podmíněných aktiv a pasiv řeknou účetní závěrky jednotlivých zemí? Dá se říci, že USA se v uznávání podmíněných závazků řídí standardem IPSAS 19. Výčtem podmíněných závazků je doplněna příloha účetní závěrky a jejich ocenění je podmíněno pravděpodobností částky – pokud je známo jen určité rozmezí, je podmíněné pasivum vyčísleno buď dolní hranicí, nebo nejpravděpodobnější číslí z této škály [3, s. 112]. O podmíněných aktivech se standardy FASAB přímo nezmiňují a nejsou součástí účetních zásad pro sestavování ročních federálních finančních výkazů.

	ČR	USA	VB	Austrálie	Nový Zéland
pod. pasiva definice IPSAS 19 bod 1	neexistuje obecná definice	+	+	+	+
pod. pasiva definice IPSAS 19 bod 2	neexistuje obecná definice	-	+	-	-
pod. pasiva definice IPSAS 19 bod 3	neexistuje obecná definice	+	+	+	+
pod. aktiva definice IPSAS 19	neexistuje obecná definice	-	+	+	+
ocenění krátkodobé p. položky	budoucí hodnota	rozmezí nebo daná částka budoucích hodnot	diskontovaná budoucí hodnota/budoucí hodnota/fair value	diskontovaná budoucí hodnota/budoucí hodnota	budoucí hodnota
ocenění dlouhodobé p. položky	budoucí hodnota za 3 období	rozmezí nebo daná částka budoucích hodnot	diskontovaná budoucí hodnota/budoucí hodnota/fair value	diskontovaná budoucí hodnota/budoucí hodnota	budoucí hodnota
vykázání vzdálených p. položek	-	-	+	-	-

Tab. 3. Rozdíly v přístupu k podmíněným položkám

Zdroj: Vlastní zpracování podle [3; 6; 11; 13]

Výše uvedená tabulka (Tab. 3) shrnuje diskutované rozdíly mezi jednotlivými zeměmi.

Modifikaci postupů IPSAS 19 je možno pozorovat i u Velké Británie. Podmíněné položky sice rozpoznává přesně dle těchto pravidel, ovšem oceňování si upravila pro své potřeby. Tam, kde je to relevantní, oceňuje podmíněná aktiva a pasiva diskontovanou předpokládanou výší budoucích ekonomických odtoků či přínosů, jinak standardně časově nerozlišenou hodnotou. Pro účely lepší vypovídací hodnoty výkazů doplňuje účetní závěrku ještě přehledem podmíněných závazků, které úplně nesplňují danou definici, protože jejich vyrovnání je velmi vzdálené. Většinou mají povahu finančních instrumentů, a tudíž se s nimi pojí ocenění ve výši fair value. Jak ale příloha k účetní závěrce Spojeného království naznačuje, konečné ocenění se stejně odvíjí závazek od závazku a bere v úvahu různé faktory [6, s. 74-136]. I zde je nezbytné přiložit seznam všech podmíněných aktiv a pasiv země v členění na kvantifikovatelná, neměřitelná a výše zmíněná vzdálená.

Austrálie si na popisu podmíněných položek dala záležet, neboť jim v příloze poslední účetní závěrky věnuje celých 22 stran. Definuje je stejným způsobem jako IPSAS 19, kromě závazků, kdy nezmiňuje druhý bod, tedy nepravděpodobnost odtoku prospěchu u jistých povinností. Její podrobný výčet podmíněných aktiv a pasiv je velmi podobný např. Velké Británii.

Nový Zéland postupuje stejně jako Austrálie, co se rozpoznání podmíněných položek týče. Nepovažuje však za podstatné zveřejnit a vysvětlit podmíněné závazky, jestliže jejich pravděpodobnost naplnění se velmi vzdaluje současnosti a stejně tak podmíněná aktiva, pokud možnost budoucího příjmu užítka je spíše nereálná [13, s. 126-134].

2.6 Rozdíly akruální účetní báze s peněžní účetní základnou

2.6.1 Pohled IPSASB na cash bázi

K porovnání rozdílů mezi postupy pro veřejný sektor používanými zeměmi účtujícími v akruální účetní bázi a principy peněžní účetní báze využijí analýzu státního výkaznictví v Německu a v Belgii. Báze hotovostních toků je zcela odlišná od akruální základny. Jejím hlavním principem je zachycení peněžních pohybů, a to v momentě skutečného příjmu či výdaje. Jedná se v podstatě o výkaz cash flow, který je jen jednou z více součástí účetní závěrky zemí účtujících novým, akruálním způsobem.

Německo, Belgie, Maďarsko a mnoho dalších států mimo evropský kontinent zatím nepřistoupily ke změně výkaznictví veřejných zdrojů z různých důvodů. Často uváděnými jsou zachování historické tradice, složitost politického uspořádání země, zaostávající legislativa či nevhodnost účetních metod soukromé sféry pro účely státu [23, s. 22].

V neposlední řadě zde také často chybí poradní či nezávislý orgán, který by určoval další směr a přicházel s vizemi zefektivnění státního účetnictví. Z vládní strany je občas bohužel malá snaha o změnu nastavení účetního systému státních financí, protože výkazy založené na rozpočtovém pohybu peněz jistým způsobem zakrývají skutečné hospodaření a zbavují zodpovědnosti za zadluženost. Transformace účetnictví veřejného sektoru a rozpočetnictví je spojena s nemalými organizačními, personálními a informačními náklady, což je dalším důvodem neochoty udělat další krok ke sjednocení na mezinárodní úrovni.

IPSASB věnovala v roce 2003 tématu účtování dle peněžní základny celý účetní standard – Finanční výkaznictví v peněžní účetní bázi. Příčinou bylo úsilí o metodickou jednotu rozpočtových státních výkazů v těch zemích, které zatím nemohou přejít na účetní bázi

akruální a usnadnění orientace externích uživatelů těchto zpráv. Později byl standard doplněn druhou, nepovinnou částí, která povznáší peněžní výkaznictví na vyšší úroveň uvedením detailních informací o takových skutečnostech, jako jsou mimořádné účetní události, správa financí na účet třetích stran nebo podpora od nadnárodních organizací. Věnuje se dokonce i finančnímu výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách.

2.6.2 Situace v Německu

Při podrobnějším rozboru způsobu vykazování hospodaření Německé spolkové republiky zjistíme, že zde panují rozdílné poměry na úrovni centrální vlády a jednotlivých států.

Tento fakt není překvapivý vzhledem k tomu, že původní odlišností účetnictví státní správy a samosprávy prošla většina zemí s dnes úspěšně implementovanou akruální konsolidací národních účtů, tedy i USA, Velká Británie, Austrálie a Nový Zéland. Ústřední vládní orgány využívají k zobrazení ekonomické situace účetní jednotky modifikovanou cash bázi, tzn. výdaje a příjmy přiřazují k tomu rozpočtovému roku, kdy vznikly příslušné závazky a pohledávky. Peněžní toky jsou zachyceny dvakrát, a to v momentě vzniku povinnosti úhrady a zároveň v okamžiku inkasa či výdaje; tento systém dostal název „kamerální účetnictví“ [28, s. 228].

Zmíněným přístupem se již částečně přibližují podmínce časového rozlišení účetních případů.

Na municipální úrovni je situace odlišná. Mnoho účetních jednotek již přijalo akruální účetní bázi se vším, co obnáší, tedy i se sestavením plnohodnotné účetní závěrky a s akruálním rozpočetnictvím [28].

Federální přehled hospodaření úzce souvisí se státním rozpočtem, stejně jako dosud v České republice. Je to položkový výkaz výdajů a příjmů za minulý rok, povinnosti splatné v budoucnu, státní půjčky a pohledávky tvoří jakousi přílohu této zprávy, na kterou není kladen zvláštní důraz. Peněžní výdaje jsou přitom členěny dle odvětví, do kterého plynou a dle ekonomických kategorií – personální, provozní, investiční náklady, finanční podpora, příspěvky ad. Příjmy rozděluje přehled na základě povahy, tzn. na daňové a ostatní a vzhledem k tomu, kterou úroveň vlády jsou vybírány – vzájemné, federální a státní. Německé ministerstvo financí také veřejně publikuje každý měsíc trend plnění původně plánovaného ročního rozpočtu s uvedením procentních změn.

Pokud srovnám současnou německou situaci s doporučením již zmíněného standardu IPSASB pro finanční výkazy založené na cash bázi, zásadní nedostatek spočívá v opomenutí těch subjektů, které nespádají do rozpočtového rámce, např. státních podniků. Tímto se také tradiční cash výkaznictví odlišuje od konsolidovaných účetních výkazů za stát sestavených na akruálním základu.

IPSASB dále doporučuje zařadit do přehledu o peněžních příjmech a platbách vyčíslení celkové finanční výpomoci od třetích stran za účelem vyrovnání vládních závazků nebo nákupů [29, s. 1466-1530], protože o těchto pohybech často nemají uživatelé státního reportingu dobrou představu.

Ve zprávě o plnění státního rozpočtu Německa však nic takového nenalezneme. Všechny srovnávané země s výjimkou naší republiky, tedy USA, Velká Británie, Austrálie i Nový Zéland v účetní závěrce přikládají kompletní informace, jejichž neuvedení by mohlo ovlivnit interpretaci položek, srovnatelnost výkazů a rozhodování uživatelů účetních výkazů. Týká se to tedy i plateb třetími stranami. Naše Konsolidační vyhláška státu se o této problematice nezmiňuje. Problémem odlišujícím realitu od tipů IPSASB je rovněž plánování rozpočtu na základě úprav hodnot předcházejících období, namísto stanovení cílů následovaném přiřazením odpovídajících prostředků. Potýkají se s ním nejen země účtující v cash bázi, na druhou stranu je znatelná snaha států o unifikaci základny pro účetnictví i rozpočet a následné manažerské účetnictví. Úspěšné sjednocení obou systémů již proběhlo např. ve Velké Británii.

Stejně jako v případě států využívajících akruální výkaznictví, i Německo by mělo dle IPSASB [21, s. 97] zveřejňovat federální finanční výsledky maximálně do 6 měsíců po uzavření účetního, respektive rozpočtového období. Vzhledem k tomu, že rozpočtové údaje zatím zveřejňuje vždy do 30 dnů po skončení reportovaného měsíce, nemělo by to pro něj představovat žádný problém. Jiná situace samozřejmě nastane, pokud se rozhodne do poznámek k peněžním výkazům přidat informace o majetku nefinanční povahy. Rozvaha pro institucionální sektory a celkovou ekonomiku země dle metodiky ESA 2010, kterou zpracovává Federální statistický úřad, by příliš neposloužila danému účelu, neboť zobrazuje pouze majetek dlouhodobý v cenách neodpovídajících opotřebení a poslední známé údaje jsou k dispozici za rok 2013.

2.6.3 Belgie – aktuální účetnictví na periférii

V Belgii panuje podobná situace jako v Německu - konsolidované výkazy na aktuální bázi za celý stát či alespoň vládní část zde dosud nebyly sestaveny.

Ačkoliv rozpočtové zprávy zahrnují většinu subjektů veřejného sektoru, nepodávají obraz o situaci např. Ministerstva obrany či federální Policie, což mimo jiné také odporuje požadavkům IPSASB. Aktuálnímu účetnictví se věnují převážně subjekty samospráv, dále policejní obvody a místní centra sociálního zabezpečení. Ty také sestavují účetní závěrku, která však neobsahuje přehled o změnách ve vlastním kapitálu [30, s. 124-130].

Ústřední vládní orgány a zbytek hierarchie veřejného sektoru používá pouze rozpočtové účty, ačkoliv již proběhly snahy o inspiraci účetnictvím podnikatelů, když byly v roce 1991 a 2003 přijaty zákony reformující účetnictví a organizaci rozpočtu na úrovni provincií, států i federace. Zatím však nebyly plně implementovány. Dle připravené reformy bude mít každá jednotka k dispozici univerzální účtovou osnovu, ze které si bude vybírat potřebné účty a odevzdávat roční zprávu obsahující rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přehled o hospodaření s rozpočtem [30, s. 125].

Pro srovnání v České republice předávají do CSÚIS vybrané účetní jednotky jako nejdůležitější dokument pomocný konsolidační nebo analytický přehled. I u nás je stanovena směrná účtová osnova, na základě které si jednotky sestavují svůj účtový rozvrh, musí se však držet závazných pravidel oceňování, zařazení a uspořádání a vykazování položek aktiv a pasiv v účetní závěrce.

Samotný belgický rozpočet dle nových úprav obsahuje také určité změny. Nedá se však říci, že by vedly k rozpočtovému výkaznictví dle představ IPSASB. Nejvíce údajů o rozpočtových a potažmo účetních výkazech země z veřejně přístupných zdrojů lze získat na internetových stránkách Komise pro kontrolu rozpočtu veřejného sektoru a jeho řízení [31] - jsou zde separovaně uvedeny výdaje a příjmy a státní bilance odvozená na cash bázi. Nechybí ani funkční a ekonomická klasifikace. S každou sekcí se pojí podrobné poznámky s dalšími reporty a grafy, které poskytují dobrou představu, jak byl rozpočet splněn oproti původním plánům. Problémem však je neaktuálnost, neboť posledním zachyceným obdobím je rok 2012. Pokud budou dodatečná data vypracována pro rok 2014, můžou z takto obsáhlých zpráv externí uživatelé načerpat více informací, než je tomu v případě Německa.

3 VÝZVY AKRUÁLNÍHO ÚČETNICTVÍ VE VEŘEJNÉM SEKTORU

3.1 Akruální výkaznictví státu – ano, či ne?

Zavedení účetního principu založeného na věcných a časových souvislostech do sféry veřejného sektoru se setkává s celosvětovými kladnými i zápornými ohlasy. Na straně jedné stojí nadnárodní hospodářské i účetní organizace, které mohou posoudit na základě zkušeností s určitými zeměmi, zda je navrhované řešení skutečně přínosné a uskutečnitelné. Na druhé straně argumentují špičky místní politické scény, že náklady na sjednocení a změny systému reportování o finanční situaci státu převýší přínosy z nich plynoucí. Tento názor doplňují stanoviska zdůrazňující individuální potřeby různých úrovní veřejné správy. Nelze vynechat ani další zainteresované složky; občany, které zajímá, zda své těžce vydělané peníze předávají do správných rukou nebo organizace a samotné státy, od nichž země čerpá prostředky s příslibem návratnosti. Pro posledně zmíněné není přehled o současné situaci dostačující.

K objektivnímu posouzení správnosti rozhodnutí zavést časově rozlišené účetnictví pro všechny kontrolované subjekty státní správy a zveřejnit souhrnné přehledy majetku a výkonů státu může sloužit i následující ohodnocení dvou základních bází. Vychází přitom z dosud zpracovaných informací a analýzy. Každá účetní základna má své přínosy i omezení.

Pokud jde o **cash bázi**, lze její výhody a zápory shrnout přibližně takto:

Výhody

- lehce proveditelná
- nabízí více metod vykazování
- důsledně dodržuje zásady dané zákonem a účetními normami

Nevýhody

- nepřirazuje náklady k souvisejícím výnosům
- zkresluje hospodářské operace a skutečný příjem účetní jednotky

- neposkytuje představu o majetku
- nepřináší žádné informace o finančním zdraví účetní jednotky z dlouhodobého hlediska

Akruální účetní báze přináší nesporně mnohem více pozitiv oproti záporům, přestože je mnohdy svázána s nutností rozsáhlejších reforem, např. v oblasti tvorby rozpočtu:

Výhody

- v důsledku lepšího zachycení současných příjmů je možno lépe predikovat příjmy budoucí
- zvýšení efektivity řízení veřejných financí
- lepší srovnatelnost ekonomické situace státu v mezinárodním měřítku
- rozpočet založený na akruálním principu umožňuje komparaci částek plánovaných a skutečně vynaložených na jednotlivé části výkazu zisku a ztrát
- zprůhledňuje vliv politických rozhodnutí na stav veřejného dluhu a tím se stává do jisté míry prevencí proti korupci
- důsledná inventarizace majetku a závazků vede k jejich lepšímu managementu
- transparentnost finančního hospodaření státu ústí k větší důvěře ze strany investorů, umožňuje zhodnotit schopnost vlády dostát stanoveným příslibům
- z akruálních účetní evidence je možno získat data pro manažerské účetnictví

Nevýhody

- nutnost detailního popisu a chápání mechanismu vykazování majetku a hospodářských operací
- výše čistého zisku se neshoduje s výslednou výší peněžních toků
- větší náklady na personál, odborné služby a zabezpečení informačními technologiemi

3.2 Jak je možno řešit slabé stránky účetní konsolidace

3.2.1 Základní předpoklady úspěchu

Obtížnost přechodu z cash báze na základnu akruální se u jednotlivých zemí projevila nejen v délce období do konečné transformace a rozpolceností účtování různých stupňů státní správy. Bylo k ní zapotřebí i kvantum odborných diskuzí a legislativních úprav, případně změn dalších dokumentů upravujících oblast účetnictví a výkaznictví státu, zejména na úrovni mezinárodních účetních organizací.

Protože není reálně možné provést všechny potřebné kroky zároveň a určitý čas je nutný ke zkoušce nastavených procedur a pro jejich korekce, většina států si ponechala přechodné období, které upravuje i IPSASB [32] ve svém standardu č. 33 a v dalších studiích. V tomto úseku je dovoleno určité položky nevykazovat, používat pro jejich ocenění jinou základnu či omezit obsah poznámek k účetním výkazům.

V České republice lze považovat za takové přechodné období letošní rok, kdy budou záměrně vynechány z celostátní konsolidace organizace jiné než vybrané účetní jednotky včetně zdravotních pojišťoven a příspěvkových organizací.

Nastavený výsledný rámec má vést posléze ke konsolidaci až na úroveň státu a dále k rozvoji rozpočtového a manažerského účetnictví. Obecně lze říci, že úspěšné zvládnutí nelehkého úkolu včasné konsolidace veškerých subjektů státní správy předpokládá:

1. Správné nastavení legislativního rámce a metodické podpory pro tvorbu a sběr účetních výkazů a záznamů již na úrovni základní účetní jednotky.
2. Přiblížení či v lepším případě sjednocení účetních období konsolidované a konsolidující jednotky a stanovení informací, o které je potřeba výsledné výkazy upravit.
3. Efektivní informační systém přístupný všem subjektům povinným odevzdávat požadované výkazy a data, případně umožňující monitoring hospodaření účetních jednotek v reálném čase.
4. Zajištění srozumitelnosti vypracované závěrky pro její uživatele a poskytnutí dostatečných doplňujících informací a výkazů rozvádějících souhrnné částky.
5. Stanovení kompetentního orgánu odpovědného za sestavení a audit konsolidované účetní závěrky státu.

3.2.2 Oběh účetních dokladů

Ošetření účetnictví a výkaznictví účetních jednotek se děje prostřednictvím souboru zákonů či vyhlášek a účetních standardů, v některých zemích jsou postaveny účetní standardy soukromých účetních organizací na úroveň národního práva. Je však třeba neustále zdůrazňovat, jak důležitý je vůbec první krok, než dochází k zachycení účetních případů, kterým je správný oběh všech účetních dokladů. Pro zařazení účetních případů do správného období je nezbytné, aby byly všechny doklady, které mohou mít vliv na účetnictví, předávány včas a náležitě archivovány. Opožděné předložení např. smlouvy o vzájemném zápočtu pohledávek a závazků mezi obcemi způsobuje nesrovnalosti na úrovni vyššího dílčího konsolidačního celku státu kraj.

Jako nejefektivnější řešení se nabízí informační systém určený pro archivaci všech účetních dokladů v elektronické podobě, k němuž budou mít přístup nejen účetní, ale i všichni zaměstnanci, jejichž odpovědnosti se mohou dokumenty týkat. V ideálním případě bude daný systém provázán s ERP systémem účetní jednotky a centrálním finančním systémem státu. Funkce, které by měl systém splňovat, jsou následující:

- a) příjem dokumentů v papírové podobě včetně e-mailů nebo datové zprávy, jejich převedení do vhodného formátu, označení a třídění do spisů
- b) vyhledávání a práce s dokumenty, tvorba sestav dokumentů
- c) nastavení schvalovacího oběhu dokumentů
- d) archivace dokumentů v souladu se skartačním řádem
- e) propojení s informačními systémy účetní jednotky
- f) možnost přístupu třetích stran k vybraným dokumentům

Na základě průzkumu trhu s informačními systémy pro řízení a archivaci dokumentů ve státní správě České republiky bych doporučila např. tyto produkty, protože splňují výše uvedená kritéria:

- Gordic GINIS (tento systém již velká část subjektů veřejné správy využívá)
- Arbes ECM
- CCV DMS
- EXON Spisová služba
- Helios eObec

3.2.3 Správný úsudek

Dalším otazníkem zůstává, zda určit postupy zařazování a oceňování položek explicitně, či stanovit obecnější definice a ponechat na zvážení účetní jednotky, jak s daným případem naloží. Aby bylo takové individuální rozhodnutí co nejoptimálnější, měla by mít účetní jednotka dostatečné zkušenosti v oboru a jisté technické znalosti, které jsou potřebné k určení skutečné doby životnosti majetku a jeho oceňování, včetně přecenění na reálnou hodnotu. Ukázkou, jak se můžou ocenění lišit v závislosti na použitých postupech, je stanovení hodnoty zemědělské půdy v naší zemi. Lze ji vyjádřit jako tržní cenu, částku stanovenou úředně podle katastrálního území, hodnotu vzhledem k bonitované půdně ekologické jednotce nebo pořizovací cenu [33].

V některých zemích před zavedením reformy převládalo na stupni nejnižší účetní jednotky pouze účetnictví na cash bázi, a proto lze o správnosti svobodných úsudků týkajících se mnohdy komplexních účetních problémů pochybovat. Účtování ponechané na vůli účetní jednotky může být i zneužito. Příkladem může být odepisování dlouhodobého majetku obcí v České republice – před účinností vyhlášky č. 410/2009 Sb. dosud neodepisovaly do nákladů majetek využívaný pro účely, ke kterým byly zřízeny. Protože se prvotní oprávky účtovaly proti vlastnímu kapitálu, znamenala co nejvyšší výše opravek v prvním roce vyšší zisky v letech následujících.

Všeobecná pravidla pro rozhodování o účetních případech však mohou mít i kladné stránky. Pokud není zapotřebí úzkostlivě následovat předepsané postupy, je možno zobrazit i jednotlivé nuance a dodržet věrnost.

Z výše zmíněných důvodů se domnívám, že skupiny účetních jednotek podobného zaměření postavené na nejnižších stupních hierarchie státní správy by měly být častěji prověřovány, zejména z hlediska souhlasu fyzické skutečnosti a stavu zachyceného v účetnictví. K tomu je možno využít např. i externí účetní firmy při jasně stanovených pravomocech. Také by mělo platit, že subjekty určitých celků, např. jednotlivých států USA, budou používat totožné účetní postupy. Mít možnost volby z několika metod je správná, ale nesmí vést k jiným výsledkům v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Pro zaměstnance účtáren vybraných účetních jednotek by měly být pravidelně pořádány semináře a školení, kde by zároveň mohli diskutovat o problémech, se kterými se za poslední dobu setkali.

3.2.4 Další otázky spojené s konsolidací

Protože neexistují jednotně doporučené postupy pro účtování aktiv národního dědictví, infrastrukturních a vojenských aktiv nebo závazků z důchodového zabezpečení, budou se konsolidované výkazy za státní účetnictví na mezinárodní úrovni přesto lišit.

Myšlenka zacházet s aktivy národního dědictví jako s klasickým majetkem při využití pro podnikatelské účely je přínosná. Doporučila bych však odepisovat i ta aktiva, která nepřinášejí zisk s použitím doby životnosti standardního majetku, nebo vytvářet rezervu. Účetní jednotka tím alokuje prostředky na jejich budoucí opravy a udržování.

Domnívám se, že životnost infrastrukturních aktiv v České republice by měla být stanovena individuálně, protože doba provozuschopnosti dálnice se bude významně lišit od doby použitelnosti málo frekventované komunikace v obci. Osobně se přikláním k názoru, že závazky ze starobní penze občanů by měly být zaúčtovány pouze v období, ve kterém aktuálně vznikne nárok na výplatu nebo jako podmíněné závazky do podrozvahy. Jejich výše totiž nemůže být spolehlivě určena z důvodu nejistého věku dožití. Týká se to také budoucích pohledávek z důchodového pojištění. S tím následně souvisí i zavedení souvisejících podrozvahových účtů dlouhodobých závazků a pohledávek tam, kde je zařazování položek dáno výslovně.

Co se samotné konsolidace týče, je absolutně nezbytné určit správná pravidla pro vzájemnou eliminaci zejména pohledávek a závazků a jejich rekonsolidaci, aby nedocházelo ke zvyšování dluhů případně budoucích příjmů státu, které jsou rozhodující pro stanovení rozpočtových stropů. K tomu obvykle slouží určité konsolidační manuály a tabulky, které je však nutno zveřejňovat s dostatečným časovým předstihem, ne těsně před zahájením účetního období či dokonce až v době, kdy nastanou problémy. Informační systémy veřejné správy a ministerstvo financí či oddělení pokladny ve spolupráci s externími profesionálními účetními organizacemi by také měly zajistit jakousi poradní službu, ať již hlasovou, e-mailovou, nebo formou diskuzního fóra. Přestože mají účetní jednotky k dispozici návody, v praxi málokdy dostačují.

Zejména při prvním pokusu o sestavení účetních výkazů státu na aktuálním základu je užitečné, pokud se účetní období většiny subjektů shodují s rozpočtovým obdobím. Důvody jsou zřejmé; pro výkaz cash flow i zprávu o hospodaření s rozpočtem lze využít v podstatě stejná data, k výkazu o peněžních tocích je potom nutno přidat údaje mimorozpočtových jednotek. V případě, že se účetní období konsolidované a konsolidující

účetní jednotky neshodují, stojí konsolidovaná jednotka před úkolem sestavení mezitímní účetní závěrky a dohledání a sumarizace všech událostí, které by mohly ovlivnit rozhodování uživatelů výsledných reportů. Namísto uzávěrky jedné tedy provádí minimálně dvě. Dle současné úpravy je však povinna obvykle odevzdávat své hospodářské výsledky měsíčně či čtvrtletně, takže se dalším účetním povinností nevyhne.

Stát by měl také uvážit, zda nesjednotit akruální účetnictví a rozpočetnictví v jedné fázi, to znamená sestavit jeden výkaz zisku a ztráty s rozpočtem. V opačném případě představuje tvorba různých reportů pro oddělené účely zbytečnou časovou i informační zátěž. Časové rozlišení dlužných částek a budoucích aktiv jednotlivých sektorů pomáhá vládě lépe alokovat prostředky.

3.2.5 Řešení centrálního informačního systému

Různě strukturované informační systémy veřejné správy určené ke sběru účetních dat dnes fungují v každém vyspělém státě, který považuje kontrolu nad státními institucemi za nezbytnou. Přístup k výsledným hodnotám je dán nejen stupněm v hierarchii vládního oddělení, ale také politickým uspořádáním země, což platí zejména o federacích. Často má více funkcí, např. umožňuje tvorbu rozpočtu, nákladové účetnictví i platby.

Pro zavedení akruálního účetnictví státu je prospěšné, pokud stávající informační systém určený k řízení rozpočtu dovoluje přidat další moduly a databáze na shromažďování nového typu údajů. Takový krok znamená významné snížení celkových nákladů na informační a komunikační technologie a nové funkční možnosti. Díky provázání s účetními systémy jednotek je možno zabezpečit import dat i vzájemnou kontrolu, čímž se snižuje chybovost a časové ztráty. Samozřejmostí by mělo být vzájemné sdílení dokumentů, které se týkají více stran a technická podpora v reálném čase. Pokud nemá konsolidovaná účetní jednotka přímý přístup do centrálního účetního systému, musí své výkazy odevzdávat jednotce konsolidující jinou formou, která vyžaduje zabezpečovací prvky a představuje zahlcování datové kapacity konsolidující jednotky.

3.2.6 Účetní závěrka za státní účetnictví

Pokud má být naplněna myšlenka podobnosti výsledné účetní závěrky státu s výročními zprávami korporací, je nutné zpracovat také základní výkazy ekvivalentním způsobem a v případě, že jsou použity jiné výpočty a souhrny, objasnit jejich logiku v příloze účetní závěrky. Čtenář by neměl mít potíže během chvíle rozpoznat, kterými částkami jsou

výkazy navzájem provázány a z jakých důvodů. Podrobný rozbor položek a mezisoučty přímo v základních výkazech můžou někteří uvítat, jiným ztěžuje přehlednost. Je třeba mít na paměti, že výkazy nejsou určeny pouze profesionálům, ale i široké veřejnosti.

V případě výkazu zisku a ztráty je rozumné situaci příliš nekomplikovat a striktně rozdělit výnosy a náklady na provozní a finanční činnost, teprve poté případně doplnit tyto skupiny nestandardními body, jako jsou výnosy z prvotního rozpoznání majetku nebo odpisy nedobytných pohledávek. Údaje typu daňové povinnosti ze zisku státních podniků či vedlejší podnikatelské činnosti některých subjektů je možno uvést, nicméně vzhledem k tomu, že celkový hospodářský výsledek země vychází ve valné většině záporně, může taková položka z pohledu konsolidace působit zavádějícím dojmem. Vyčíslení celkové splatné i odložené daně ze zisku státních podniků bych proto doporučila zveřejnit spíše v příloze účetní závěrky jako doplňkovou tabulku. Protože laická veřejnost ještě stále může trpět informačními mezerami, co se týče účetního hospodářského výsledku versus skutečného stavu peněžních prostředků na účtu a v pokladně ke konci účetního období, mělo by být samozřejmostí přiložit alespoň přibližnou transformaci zisku do peněžních toků.

O něco složitější je report o úplném výsledku hospodaření, protože např. v České republice nebývá běžnou součástí závěrky, ale některé země jej uvádějí standardně. Úplný výsledek hospodaření závisí velkou měrou na zkušenosti účetních jednotek a zvolených pojistně-matematických metodách, neboť kromě klasického zisku/ztráty zde najdeme již jen sumy plynoucí z přeceňování a odhadů.

Rozvaha by měla každopádně dělit aktiva na oběžná s podtřídami zásob, finančního majetku a pohledávek a fixní v členění na hmotný, nehmotný a finanční majetek. Není na škodu, pokud bude částka aktiv národního dědictví při použití aktivačního přístupu a zároveň ocenění jednotkou národní měny rozdělena v závislosti na tomto ocenění. Struktura pasiv je dána neziskovým určením veřejného sektoru. Kromě krátkodobých a dlouhodobých závazků na pravou stranu rozvahy vstupuje u podnikatelů výsledek hospodaření běžného období, ale vzhledem k tomu, že dluhy státu v drtivé většině převyšují aktiva, bude vlastní kapitál záporný. Tento výsledek by měl být doplněn plánem na jeho budoucí pokrytí, aby v čtenáři výkazu nezůstal pocit nezodpovědnosti vlády a odporu proti placení daní.

Sestavení výkazu cash flow nepředstavuje větší problém, zejména v počátcích tvorby konsolidovaných účetních výkazů za státní správu může být výhodnější použít přímou metodu, zvláště tam, kde byly státní instituce zvyklé účtovat na cash bázi.

Přehled o změnách ve vlastním kapitálu se také odlišuje od těch, které zveřejňují ziskově orientované podniky, protože o výplatě podílů na profitu z výsledků státu jako celku nebo slučování nemůže být řeč. Je však možné do něj zahrnout jiné změny specifické pro subjekty státní správy. Jedná se o bezúplatně nabytý majetek, přesuny mezi fondy, rozdíl z pojistně-matematických odhadů penzijních závazků a další.

Neméně důležitou součástí přípravy na zveřejnění konsolidované účetní závěrky za národní účetnictví je její ohodnocení auditorem. Jádrem tvoří nezávislý státní orgán, který má pravomoc nahlížet do záznamů všech účetních jednotek veřejného sektoru a vytváří auditorské manuály a standardy. Pokud jsou využity externí auditorské organizace, měly by mít mezinárodní charakter, aby byla zajištěna zahraniční zkušenost. Rozhodující je rovněž velikost takové firmy, protože přezkoumání účetních výkazů všech vládních oddělení může u menší společnosti znamenat zapojení celého personálu. Vzhledem k náročnosti posouzení konsolidované státní závěrky by mělo být samozřejmé poskytnout hlavnímu auditorovi dostatečný časový prostor, než bude předložena parlamentu. K odhadu potřebného času je možno se inspirovat zákonnými ustanoveními jiných států nebo obvyklými termíny auditu konsolidovaných výkazů za celky velkých korporací.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo zpracovat analýzu sestavování účetní závěrky za státní účetnictví na akruální bázi ve vybraných zemích. Na základě této analýzy a teoretických poznatků pak navrhnout opatření, která by vedla k zefektivnění procesu tvorby závěrečných účetních výkazů státu.

Ke splnění daného úkolu jsem použila komparativní analýzu některých vybraných postupů z oblasti účetnictví státu a přípravy konsolidovaných finančních výkazů v USA, Velké Británii, Austrálii, na Novém Zélandu a v České republice. Šlo např. o účtování o aktivech národního dědictví nebo vykazování podmíněných aktiv a pasiv. Při analýze jsem zjistila, že jsou používané účetní metody v některých zemích podobné a většinou se jedná o modifikaci doporučených metod podle IPSASB. Také jsem porovнала některé zásady účetního výkaznictví státního sektoru těchto zemí a IPSASB se skutečností v Německu a v Belgii, pokud to bylo vhodné. Z tohoto přezkoumání jsem došla k závěru, že účetní závěrka státu postavená na akruální bázi a finanční výkazy na cash bázi podávají uživatelům z celkového hlediska naprosto odlišné informace a podobnost je možno hledat pouze ve výkazu cash flow.

Na základě znalostí získaných studiem literárních pramenů a analýzy jsem dále sumarizovala výhody a protiklady každé z účetních bází, aby mohl čtenář lépe posoudit, která z nich je pro účely finančního výkaznictví státu vhodnější. Osobně jsem dospěla k názoru, že ačkoliv s sebou akruální účetní výkaznictví přináší nemalá úskalí, jeho pozitiva v širším časovém údobí převyšují náklady na jeho zavedení a praktikování.

Na závěr práce uvádím výčet častých potíží, které mohou v procesu tvorby konsolidované účetní závěrky za státní účetnictví nastat a své návrhy, jak je možno se jim částečně vyhnout. Pokud bych měla své postřehy shrnout, navrhovala bych zefektivnit oběh účetních dokladů již na úrovni základní konsolidované účetní jednotky pořízením software na převod dokumentů do elektronické podoby, jejich třídění, řízení a na umožnění omezeného přístupu spřízněným stranám. Na českém trhu je dnes již dostatek cenově dostupných programových řešení, která splňují požadavky zákona o archivnictví a spisové službě a zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

Dále bych zajistila pro účetní oddělení subjektů veřejné správy, které mají nové povinnosti v souvislosti s konsolidací, vzdálenou konzultační službu Ministerstva financí s využitím

informačních a komunikačních technologií, jako je chat, e-mail, diskuzní fórum a samozřejmě zabezpečené telefonní spojení.

Samotný centrální informační systém státu pro shromažďování účetních dat by měl být dle mého názoru přístupný všem účetním jednotkám veřejné správy a provázán s jejich informačním systémem, aby byl zajištěn import a export dat, případně platby.

Z dalších možností bych zdůraznila zejména odepisování infrastrukturních aktiv podle skutečné doby životnosti, účtování o závazcích z důchodového pojištění pouze za období vzniku nároku na penzi nebo sjednocení účetní báze pro rozpočet i pro účetnictví.

Má doporučení týkající se samotného způsobu sestavování účetní závěrky státu jsou spíše obecná. V každém případě se domnívám, že by neměly být závěrečné výkazy příliš komplikované a podrobnější informace lze bez újmy rozvést až v příloze. Stejně tak by mohl být vynechán přehled o změnách ve vlastním kapitálu, neboť tento výkaz slouží u podnikatelů především k zobrazení situace majitelů a podílníků vzhledem ke společnosti. Pro audit konsolidované účetní závěrky za státní účetnictví a audit účetních závěrek konsolidačních celků bych využila asistence domácích poboček mezinárodních externích auditorských a účetních organizací.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *The Road to Accrual Accounting in the United States of America* [online]. New York: International Federation of Accountants, © March 2006 [cit. 2015-04-02]. Information Paper March 2006. Po bezplatné registraci a přihlášení je plný text dostupný z: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/the-road-to-accrual-account-1.pdf>
- [2] HOGUE, Carma. *Government Organization Summary Report: 2012* [online]. 26 September 2013 [cit. 2015-04-02]. Dostupné z: http://www2.census.gov/govs/cog/g12_org.pdf
- [3] BUREAU OF THE FISCAL SERVICE U. S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. *Financial Report of the United States government*. Fiscal year 2014 [online]. February 2015 [cit. 2015-04-03]. Dostupné z: http://www.fiscal.treasury.gov/fsreports/rpt/finrep/fr/14frusg/FR_02252015_Final.pdf
- [4] DEPARTMENT OF THE TREASURY FINANCIAL MANAGEMENT SERVICE. *Consolidated financial statements of The United States government 1995 prototype* [online]. Washington: Department of the Treasury Financial Management Service, 1995 [cit. 2015-04-03]. Dostupné z: <http://www.fiscal.treasury.gov/fsreports/rpt/finrep/fr/95cfs.pdf>
- [5] IFAC PUBLIC SECTOR COMMITTEE. *Resource accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector* [online]. New York: International Federation of Accountants, © June 2002 [cit. 2015-04-06]. Po bezplatné registraci a přihlášení je plný text dostupný z: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/no-5-resource-accounting-1.pdf>
- [6] HM TREASURY. *Whole of Government Accounts*. Year ended 31 March 2014 [online]. London: Williams Lea Group, © 2015 [cit. 2015-04-06]. ISBN: 9781474116121. Dostupné z: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/419973/PU1786_WGA_2013-14_Accounts.pdf
- [7] GOVERNMENT DIGITAL SERVICE. Financial reporting advisory board (FRAB). *Gov.uk* [online]. [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/groups/financial-reporting-advisory-board-frab>
- [8] HM TREASURY. *Whole of Government Accounts*. Year ended 31 March 2010 [online]. London: The Stationery Office, 29 November 2011 [cit. 2015-04-10].

Dostupné z:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/212721/Whole_of_Government_Accounts_2009_to_2010.pdf

[9] RYAN, Christine. THE INTRODUCTION OF ACCRUAL REPORTING POLICY IN THE AUSTRALIAN PUBLIC SECTOR. *Accounting Auditing and Accountability Journal* [online]. Emerald, Copyright 1998, 11(5), 518-539 [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: http://eprints.qut.edu.au/5187/1/5187_1.pdf

[10] AUSTRALIAN GOVERNMENT DEPARTMENT OF FINANCE. *Consolidated Financial Statements for the year ended 30 June 1996* [online]. © 2008 [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements/previous/#y1995-1996>

[11] COMMONWEALTH OF AUSTRALIA. *Consolidated financial statements for the year ended 30 June 2014* [online]. Fyshwick: Canprint Communications, ©2014 [cit. 2015-04-10]. ISBN 978-1-925220-20-9. Dostupné z: <http://www.finance.gov.au/sites/default/files/cfs-2014.pdf>

[12] CHAMPOUX, Mark. *Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions* [online]. Last updated: 4-29-06, Briefing Paper No. 27 [cit. 2015-04-15]. Dostupné z: http://www.law.harvard.edu/faculty/hjackson/NewZealand_Australia_27.pdf

[13] NEW ZEALAND TREASURY. *Financial Statements of the Government of New Zealand*. For the year ended 30 June 2014 [online]. 7 Oct 2014 [cit. 2015-04-15]. ISBN 978-0-478-43602-0. Dostupné z: <http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/yearend/jun14/fsgnz-year-jun14.pdf>

[14] NEW ZEALAND GOVERNMENT. *Public Finance Act 1989* [online]. Treasury, 26 July 1989, reprint as at 1 December 2014 [cit. 2015-04-15]. Dostupné z: <http://www.legislation.govt.nz/act/public/1989/0044/latest/DLM160809.html>

[15] NEW ZEALAND TREASURY. *Financial Statements of the Government of New Zealand For the Year Ended 30 June 2000* [online]. Wellington: PrintLink, 14 September 2000 [cit. 2015-04-16]. ISBN 0-478-11800-7. Dostupné z: <http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/yearend/pdfs/fsgnz-jun00.pdf>

[16] MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace. *mfc.cz*

[online]. 30. 10. 2008, aktualizováno 3. 11. 2009 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>

[17] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Vyhláška č. 312/2014 Sb. *mfcr.cz* [online]. Vydáno 9. 1. 2015 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2014/vyhlaska-c-312-2014-sb-20163>

[18] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Základní informace o sestavování účetních výkazů za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. *Mfcr.cz* [online]. 28. srpna 2013, aktualizováno 17. prosince 2014 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/zakladni-informace>

[19] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Konsolidační manuál*. Dle § 14 odstavce 1 a 2 vyhlášky č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu) [online]. 2015, verze 1.0 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/ucetni-vykaznictvi-statu/konsolidacni-manual>

[20] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Novela vyhlášky č. 383/2009 Sb. – vyhláška č. 300/2014 Sb.* [online]. 13. ledna 2015, aktualizováno 22. ledna 2015 [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa--vyhlasky/2015/vyhlasky-pro-rok-2015--pro-ucetnictvi-st-20224#1>

[21] INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* [online]. New York: International Federation of Accountants, © June 2014, vol. I [cit. 2015-04-25]. ISBN: 978-1-60815-182-0. Po bezplatné registraci a přihlášení je plný text dostupný z: <http://www2.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>

[22] AUSTRALIAN GOVERNMENT COMLAW. *Public Governance, Performance and Accountability Act 2013* [online]. 2013 [cit. 2015-04-25]. Dostupné z: <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2013A00123/Download>

[23] VODÁKOVÁ, Jana. *Akruální účetnictví ve veřejném sektoru*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012, 19 s. ISBN 978-80-7357-890-9.

[24] MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, s vyznačením změn podle zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.* [online]. 10. 1. 2014 [cit. 2015-04-25]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa-zakony/2014/zakony-pro-rok-2014-pro-ucetnictvi-statu-16398>

[25] AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Property, Plant and Equipment*. Compiled Accounting Standard AASB 116 [online]. Victoria: Australian Accounting Standards Board, 7 November 2008 [cit. 2015-04-28]. Dostupné z: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB116_07-04_COMPdec07_07-08.pdf

[26] MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Novela vyhlášky č. 410/2009 Sb. – vyhláška č. 301/2014 Sb.* [online]. 13. ledna 2015, aktualizováno 22. ledna 2015 [cit. 2015-04-28]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa--vyhlasky/2015/vyhlasky-pro-rok-2015--pro-ucetnictvi-st-20224#1>

[27] FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. *FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended* [online]. Washington, 30 June 2014, version 13 [cit. 2015-04-30]. Dostupné z: http://www.fasab.gov/pdf/files/2014_fasab_handbook.pdf

[28] LÜDER, Klaus. Government budgeting and accounting reform in Germany. *OECD Journal on Budgeting*. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. [online]. Paris: OECD PUBLICATIONS, © 2002, volume 2/supplement 1, s. 225-242 [cit. 2015-04-30]. ISBN 92-64-19897-0. Dostupné z: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/43506587.pdf>

[29] INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* [online]. New York: International Federation of Accountants, © June 2014, vol. II [cit. 2015-05-04]. ISBN: 978-1-60815-182-0. Po bezplatné registraci a přihlášení je plný text dostupný z: <http://www2.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-2.pdf>

[30] BELLANCA, Sabrina a Julien VANDERNOOT. *Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards*

(IPSAS) 1, 6 and 22. *International Journal of Business and Management* [online]. Toronto: Canadian Center of Science and Education, 23 April 2013, vol. 8, no. 9 [cit. 2015-05-04]. ISSN: 1833-8119. Dostupné z: doi: 10.5539/ijbm.v8n9p122

[31] BELGISCHE FEDERALE OVERHEIDSDIENSTEN. Cijfers. *Begroting.be* [online]. © 2015 [cit. 2015-05-07]. Dostupné z: <http://www.begroting.be/NL/figures/Pages/default.aspx>

[32] INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards* [online]. New York: International Federation of Accountants, © January 2015 [cit. 2015-05-7]. ISBN: 978-1-60815-208-7. Po bezplatné registraci a přihlášení je plný text dostupný z: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-IPSAS-33-First-time-Adoption-of-Accrual-Basis-IPSASs.pdf>

[33] BOHEMIA BRETHREN. Ceny zemědělské půdy v ČR. *Prodejpuďy.cz* 2010 [online]. © 2013 [cit. 2015-05-07]. Dostupné z: <http://www.prodejpuďy.cz/jaka-je-cena-pozemku>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

IAS	Standardy Rady pro mezinárodní účetní standardy.
CARS	„Central Accounting Reporting System“.
CBMS	„Central Budget Management System“.
CFIS	„Crown Financial Information Systems“.
CIPFA	Certifikovaný institut pro veřejné finance a účetnictví.
COINS	„Combined Online Information System“.
CPA	Mezinárodní uskupení certifikovaných účetních.
D	Účetní strana Dal.
ERP	Podnikový informační systém.
FASAB	Poradní výbor pro federální účetní standardy.
GAAP	Národní účetní standardy.
GASB	Rada pro vládní účetní standardy.
GFRS	„Governmentwide Financial Report System“.
GOALS	Informační systém oddělení Pokladny Spojených států amerických.
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy.
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.
IPSAS	Standardy Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.
IPSASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.
LASAAC	Rada pro účetní standardy samospráv Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku.
MD	Účetní strana Má dáti.
NZ IAS	Varianta mezinárodních účetních standardů upravená pro potřeby Nového Zélandu.
OSCAR	„Online System for Central Accounting and Reporting“.
PBE	„Public benefit entity“, neboli veřejně prospěšná instituce.

PRIMA Manuály k finančnímu výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru Austrálie.

RAB „Resource accounting and budgeting“, čili systém účetnictví a rozpočtového plánování založený na zdrojích.

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Konsolidační celek Česká republika [18]</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 2. Časový úsek od konce účetního období do zveřejnění účetní závěrky</i>	<i>38</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Subjekty veřejného sektoru USA</i>	12
<i>Tab. 2. Srovnání nekonsolidovaných subjektů na mezinárodní úrovni</i>	36
<i>Tab. 3. Rozdíly v přístupu k podmíněným položkám</i>	46