Míra implementace akruálního principu v účetnictví veřejného sektoru států EU

Martin Dvořák[*]

Abstrakt:

Článek se zabývá otázkou rozsahu využívání akruálního principu v účetním výkaznictví veřejného sektoru v zemích EU. Rozsah používání akruální báze je vyjádřen jednak počtem členských zemí a jednak peněžně prostřednictvím rozpočtových výdajů. Kromě samotné analýzy článek popisuje současný postoj a kroky evropských institucí k zavedení akruální báze ve veřejném sektoru na úrovni celé EU. Zároveň diskutuje konkrétní možnosti implementace akruálně založeného účetního výkaznictví s důrazem na zavedení principů vycházejících z Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS.

Klíčová slova: Státní správa; Samospráva; účetní báze; IPSAS.

JEL klasifikace: H83, M41, M48.

1 Úvod

Stejně jako účetní výkaznictví podnikatelských subjektů se v posledních letech dostala do popředí rovněž otázka kvality účetního výkaznictví veřejného sektoru. Na důležitosti totiž nabývá především potřeba transparentnosti vykazovaných (finančních) informací a jejich komplexnost, které následně umožní činit kvalifikovanější/odbornější rozhodování týkající se nakládání s veřejnými financemi. S tímto fenoménem tak vyvstala především otázka širší aplikace akruálního principu, který by komplexněji zachycoval finanční situaci a finanční výkonnost státní správy a samosprávy nežli výkaznictví založené na peněžní bázi vyplývající z historicky úzké vazby na neakruální rozpočet. Tento trend se označuje jako „New Public Management“.

Kroky přiblížit se v tomto směru podnikatelskému sektoru se rozhodla nastolit taktéž Evropská unie. 8. listopadu 2011 došlo k vydání Směrnice Rady 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států, která zdůrazňovala potřebu (mimo jiné) kvalitních a spolehlivých účetních dat založených na akruální bázi. Směrnice konkrétně například říká, že *„aplikace úplných a spolehlivých účetních postupů ve všech vládních subsektorech je předpokladem pro získávání vysoce kvalitních statistických dat, které jsou mezi členskými státy porovnatelné.“* Řada členských států EU v určitém rozsahu akruální princip do účetních rámců pro

[*] Martin Dvořák; katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xdvom63@vse.cz>.
Článek je zpracován jako jeden z výstupů projektu *Relevance účetních informací na konsolidovaném základu v podnikatelském i veřejném sektoru* registrovaného pod evidenčním číslem IGA VŠE F1/47/2015.

veřejný sektor implementovala, řada dalších však stále využívá peněžní bázi jako primární či jediný nástroj pro řízení veřejných financí, ať už na úrovni státní správy či municipalit.

2 Přehled literatury a stanovení cíle

Otázkou širšího uvedení akruálního principu do účetnictví veřejného sektoru jako běžné praxe se zabývá řada článků. Bellanca, Cultrera a Vermeylen (2015) analyzovali účetní systémy veřejného sektoru používané v členských státech EU z pohledu rozšířenosti využívání akruálního principu na jednotlivých úrovních vlády. Tudor a Mutiu (2006) se zabývaly posunem ve vykazování účetních informací veřejným sektorem od peněžní báze k akruální a jeho vlivem na účetnictví v Rumunsku. Na úroveň procesu implementace IPSAS v členských státech EU se zaměřuje Bellanca a Vandernoot (2014). Prostřednictvím prováděného výzkumu zjišťovali zda a do jaké míry členské státy adoptovaly IPSAS, potažmo zda se plánují cestou mezinárodních účetních standardů vydat. Benito, Brusca a Montesinos (2007) na základě výsledků svého výzkumu kvantifikovali index souladu aktuálně používaných účetních standardů pro veřejný sektor státy OECD a IPSAS. Například Švédsko, Velká Británie a Nizozemsko dosahovaly 70% souladu, zatímco např. Francie a Itálie se nepřibližovaly ani 50 %. Řada dalších zdrojů klade důraz na harmonizaci (či až určitou míru standardizace) účetnictví veřejného sektoru v EU s využitím IPSAS jako účetního rámce poskytujícího spolehlivá data a vyzdvihuje její převažující pozitivní efekty (např. Feschiyan, 2013). Řada dalších autorů se zabývá analýzou používaného účetního systému na příkladu konkrétních států EU. Např. Jovanović (2015) provedla separátně analýzu účetnictví používaného ve veřejném sektoru Slovinska a Chorvatska, aby v závěru identifikované poznatky aplikovala v jejich komparaci s výsledkem, že účetní systémy obou analyzovaných států s původně společnou historií vykazují poměrně dost rozdílů. Na příkladu Itálie řeší evropský proces harmonizace autoři Rainero, Secinaro a Indelicato (2013). Především otázku transparentnosti vykazovaných dat zmiňuje Maggina (2011) v souvislosti s účetnictvím řeckého veřejného sektoru. Ta vyzdvihuje již realizovaný významný pokrok v nastolení transparentnějšího účetního systému podporujícího účelnost, hospodárnost a efektivitu vynaložených zdrojů. Zdrojů s tímto zaměřením je relativně dostatek.

Cílem tohoto článku je zjištění míry implementace akruálního principu v jednotlivých členských státech, a to z pohledu dvou úrovní – státní správy a samosprávy (municipalit). Na základě již provedených výzkumů (např. EY, 2012) tak bude analyzován současný stav aplikace akruálního principu ve veřejném sektoru členských zemí EU, kvantifikován rozsah jeho využití a posouzen v tomto ohledu jeho možný budoucí vývoj.

Tato informace je důležitá pro úvahy o řešení dalších otázek účetního výkaznictví veřejného sektoru, zejména vazby účetního výkaznictví na tradičně neakruální

rozpočty a možnosti akruálního rozpočtování. Neakruální účetnictví totiž přináší jen krátkodobé informace, zejména o plnění příjmů a výdajů v daném rozpočtovém roce, ale neposkytuje dlouhodobé informace o hospodaření (zachování majetkové podstaty) – mezi jinými neřeší například rezervy na důchody a sociální výdaje, ekologie, finanční nástroje, reprodukce majetku (odpisy) apod.

Tlak na širší aplikaci akruálního účetnictví (a potažmo akruálního rozpočetnictví) ve veřejném sektoru je spojen především s nastupující rolí nových uživatelů. Mezi ně patří:

- poskytovatelé financí (banky a kapitálové trhy) – stát vystupuje v roli účetní jednotky, která emituje finanční nástroje a žádá o úvěry,
- občané – ti tak mohou získat informaci, jak stát hospodaří v horizontu přesahujícím jedno volební období vlád.

Pro další analýzu je nutné vymezit charakter bází jednotlivých účetních rámců používaných státní správou a samosprávou v členských zemích EU. Celkem je možné takto uvést až čtyři další modely, které jsou (mimo akruálního) na území EU hojně využívány.

Tab. 1: Vymezení účetních bází využívaných veřejným sektorem v zemích EU

Druh účetní báze	Vymezení
peněžní účetnictví	zaznamenávány pouze ty transakce, které mají povahu peněžního příjmu či výdaje
modifikované peněžní účetnictví	hybridní, jehož základem je peněžní účetnictví; rozdíl tkví pouze ve vykázání nesplacených pohledávek nebo závazků ke konci roku
akruální účetnictví	vykazování veškerých proběhlých ekonomických jevů bez ohledu na peněžní tok
modifikované akruální účetnictví	vychází z akruálního účetnictví, které však nebere v potaz určité skupiny aktiv a závazků
kombinace peněžní/akruální	tato skupina charakterizuje situaci, kdy je v rámci jednoho vymezeného sektoru vlády využíváno více druhů výše zmíněných účetních bází

Zdroj: EY (2012), aktualizováno; Bellanca et al. (2015).

3 Účetnictví veřejného sektoru na akruální bázi – tendence a východiska

Již v úvodu bylo naznačeno, že v posledních letech se do popředí dostávají nové přístupy jak efektivněji nakládat s veřejnými financemi. Tyto tendence nejsou nikterak okrajovými. Jejich význam rapidně narostl v důsledku nedávné finanční krize, která postihla řadu zemí, a z jejíchž negativních důsledků se některé vzpamatovávají dodnes. Tlak na transparentnější a efektivnější řízení veřejných financí, jejíž nutnou podmínkou jsou spolehlivá a včasná data (resp. účetní

informace), lze charakterizovat jako New public management. Zejména v Evropské unii je tlak na jeho implementaci čím dál silnější. Nicméně nejde o úplně novou myšlenku. První zmínky o jejím vzniku lze nalézt již v 70. letech 20. století v anglosaském prostředí, konkrétně ve Velké Británii a Spojených státech. Ty cílily na zapojení prvků korporátního řízení do veřejné správy nejen za účelem zlepšení jejích procesů, nýbrž i změny v nastolení cílů veřejné správy. Šlo především o větší důraz na výsledky než na samotný proces činnosti. Jedním z nezbytných předpokladů, který by měl toto odhalovat a o kterém se v současné době mluví, je plošné zavedení akruálního účetnictví napříč všemi úrovněmi veřejného sektoru. Veřejný sektor totiž historicky používal (a v řadě zemí nadále používá) účetnictví na peněžní bázi, neboť hlavním nástrojem pro řízení veřejných financí je státní rozpočet a na něj navázané rozpočty municipalit.

V otázce upřednostnit větší využití akruálního principu je naskytuje především problematika nastavení, resp. výběru vhodného účetního rámce. Tu lze rozdělit do tří základních přístupů:

1) na veřejný sektor aplikovat účetní rámec používaný pro korporátní sféru, je-li založen na akruálnosti,
2) vyvinout zcela nový (národní) účetní systém, který bude maximálně kompatibilní s fungováním veřejného sektoru, nebo
3) využít možnosti implementovat některý z již vytvořených nadnárodních účetních rámců pro veřejný sektor (např. IPSAS atd.).

Každý z těchto směrů má své přednosti i negativa. U prvního přístupu lze poukázat zejména na jednu evidentní slabinu této alternativy – účetní systém pro korporátní prostředí. Důležité je si položit otázku, co má příslušné výkaznictví sledovat, resp. komu má výkaznictví sloužit. Zatímco výkaznictví podnikatelských entit má sloužit především vlastníkům, aby mohli činit relevantní ekonomická rozhodnutí, veřejný sektor sleduje při rozhodování primárně společenský rozměr, který může být s čistě ekonomickým aspektem v rozhodování mnohdy v rozporu. Proto zcela logicky vyvstává kritika využití účetního rámce pro podnikatelské entity v prostředí veřejného sektoru (Christiaens a Rommel, 2008).

Druhá alternativa zcela odstraňuje nedostatky předchozí varianty. Účetní systém vytvořený „přímo na míru“ by jasně zdůraznil podstatu a cíle veřejného sektoru. Za této situace by do značné míry mohl usnadnit zachycení specifických otázek, tím maximálně eliminovat možné chyby ve vykazování a zároveň podpořit aplikaci konzistentních účetních řešení. Kromě zjevných výhod si je však nutné uvědomit, že tento způsob je vysoce časově a finančně náročný. Fáze implementace může trvat i řadu let.

Třetí scénář nabízí přiměřenou alternativu. Kromě již připraveného účetního rámce přímo pro veřejný sektor, který by logicky měl urychlit celkovou fázi implementace oproti předchozí variantě, přináší další pozitivní aspekt. Stejně jako

v podnikatelském sektoru se stále více skloňuje potřeba mezinárodní srovnatelnosti zveřejněných účetních informací. Ta v poslední době vzrostla v důsledku nedávné finanční krize, která mimo jiné působila potíže veřejným rozpočtům mnoha zemí. Nejvíce skloňovaným účetním rámcem pro veřejný sektor, který má potenciál zajistit harmonizaci a prostorovou srovnatelnost, jsou Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Účel a poslání IPSAS lze označit za shodný jako je tomu v privátním sektoru a IFRS – zajistit celosvětově pomocí akruálního účetnictví vykazování spolehlivých finančních dat v podobě univerzální účetní závěrky a zabezpečit kvalitu, konzistenci a transparentnost takového výkaznictví. IPSAS vytváří Rada pro mezinárodní standardy veřejného sektoru (IPSASB), která je jedním ze čtyř nezávislých orgánů organizace IFAC. IPSASB od roku 1997 vydala 38 jednotlivých standardů a řadů dalších podpůrných materiálů v podobě příruček či standard založený na peněžní bázi, který má napomoci při přechodu z peněžní na akruální bázi. Úlohou IPSASB je rovněž zvyšovat povědomí a rozšiřovat používání jí vytvářených standardů. Níže je možné vidět, jak je IPSASB v tomto ohledu úspěšné.

Tab. 2: Státy/organizace, které implementovaly nebo plánují implementaci IPSAS

Státy	Organizace
Brazílie, Čína, Chile, Kolumbie, Kostarika, Indonésie, Japonsko, Kambodža, Keňa, Nigérie, Nový Zéland, Panama, Peru, Portugalsko, Rakousko, Španělsko, Švýcarsko, Vietnam	Evropská komise, NATO, OECD, OSN

Zdroj: IPSASB (2016).

Z tabulky je patrné, že používání IPSAS je spíše okrajovou záležitostí. Směrem k jejich aplikaci se prozatím rozhodlo 18 zemí a 4 mezinárodní organizace. V poslední době však stále silněji zaznívají hlasy pro harmonizaci výkaznictví veřejného sektoru v prostoru Evropské unie, kde by implementace IPSAS byla relevantní možností, avšak (převážně) z politických důvodů k této alternativě orgány EU přistupují zdrženlivě.

4 Rozsah implementace akruálního principu ve veřejném sektoru států EU

Nedávná hospodářská krize mnohé evropské instituce přesvědčila o důležitosti přiměřeného rozpočtového hospodaření jednotlivých členských zemí a především o nezbytné roli důsledného rozpočtového dohledu ze strany patřičných evropských orgánů. Jedním z problémů účetnictví veřejného sektoru řady členských zemí je rozpor mezi vykazovanými účetními daty pro statistické potřeby reportované Evropskému statistickému úřadu (Eurostat) a účetnictvím jako takovým, které vedou. V řadě členských států je totiž účetnictví veřejného sektoru orientováno na peněžní bázi, zatímco data pro statistické účely jsou založeny na akruální bázi (systém ESA 95). Účetní informace pro potřeby Eurostatu tak jsou do určité míry

závislé na kvalitě vykazovaných dat dle jednotlivých účetních rámců v každém členském státu. Z těchto důvodů je zřejmé, že ústřední instituce EU berou harmonizaci (vč. široké implementace akruálního principu) jako prioritu, což lze v posledních letech vidět.

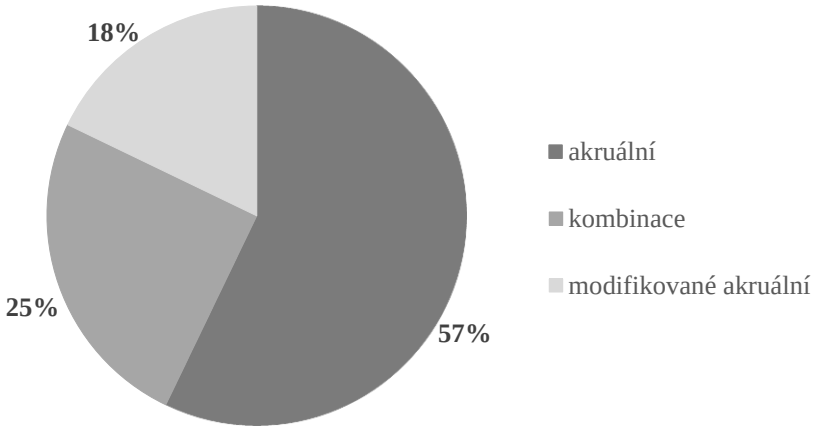
Tab. 3: Počet členských zemí dle druhu účetní báze

Klasifikace účetní báze	Počet členských zemí EU	
	Účetnictví municipalit	Účetnictví státní správy
akruální	16	12
kombinace	7	5
modifikované akruální	5	6
peněžní		4
modifikované peněžní		1
CELKEM	**28**	**28**

Zdroj: EY (2013), aktualizováno.

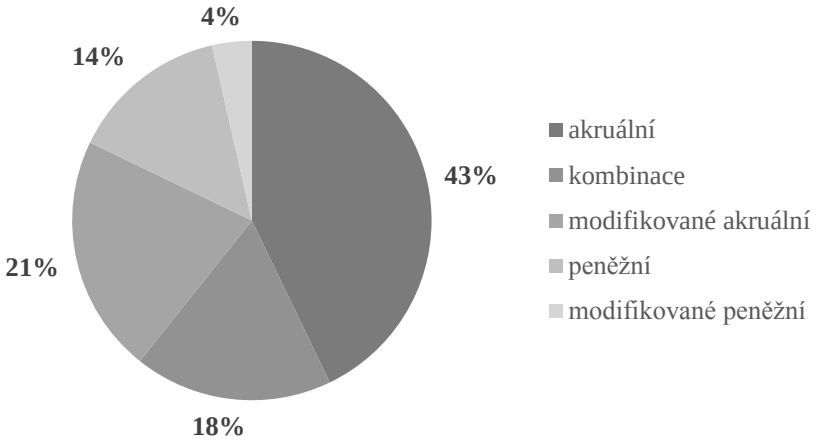
Z tabulky je dobře patrné zastoupení jednotlivých účetních bází v jednotlivých členských zemích s rozdělením na státní správu a samosprávu (municipality). Nejvíce rozšířená účetní báze ve veřejném sektoru je akruální báze představující zhruba poloviční podíl. Zajímavé je sledovat diametrálně odlišnou strukturu používaných účetních bází v subsektoru municipalit od sektoru státní správy. Mnohem rozmanitější zastoupení bází lze zaznamenat ve státní správě, zatímco v oblasti samosprávy je zcela zjevný příklon k akruálnímu konceptu. Přesnou procentní strukturu poskytují níže uvedené grafy.

Graf 1: Zastoupení účetních bází v subsektoru municipalit (dle počtu zemí v %)



Zdroj: vlastní zpracování.

Graf 2: Zastoupení účetních bází v subsektoru státní správy (dle počtu zemí v %)



Zdroj: vlastní zpracování.

Vezme-li se v úvahu obecnější pohled, pak lze říci, že alespoň do určité míry akruální princip (akruální a modifikovanou akruální bázi) využívá 75 % členských zemí EU v případě účetního výkaznictví municipalit a 64 % členských zemí v případě výkaznictví na úrovni centrální vlády. Z výše uvedeného je tedy patrné, že cestu k modernějšímu účetnímu výkaznictví mnohem výrazněji nastoupil subsektor municipalit. Zajímavé by bylo prozkoumat příčiny tohoto stavu. Podle teorie zastoupení by informace zveřejňované jednotlivými vládami (na jakékoliv úrovni, např. jak centrální, tak místní úrovně) měly sloužit pro monitorování manažerských rozhodnutí jejich jako agentů principály, kterými jsou jednotliví občané (Broadbent a Laughlin, 2003). Jednotlivé vlády by tak měly před svými občany (principály) „skládat účty“ svého vládnutí. Ovšem ve veřejném sektoru je velmi obtížné definovat vztah mezi principálem a agentem (tj. občanem a vládou). Pro porovnání charakteristik místních a centrálních vlád je evidentní, že užší vazba „agent-principál“ platí na úrovni místní vlády. Jednak zde existují mnohem silnější sociální vazby mezi agentem a principálem, jednak politika či nastolený směr vedení je pro principála (občana – voliče) mnohem srozumitelnější. Obě strany tak mají zájem na poskytování takových účetních informací, které poskytují vhled na (ne)efektivitu. V případě centrální vlády toto zcela neplatí. Zde, jak zmiňuje Zimmerman (1977), vzniká problém kontroly agenta principálem. Obecně platí skutečnost, že principál (občan-volič) oplývá malým vlivem při aktu voleb (tj. v okamžiku „skládání účtů“).

Zajímavou informací je rovněž počet členských zemí, které pro obě úrovně vlády používají čistě akruální princip. Takových je 10 z 28, což představuje 36 % všech členů EU.

Tab. 4: Členské země využívající akruální účetnictví na obou úrovních vlády

Přehled zemí
Belgie, Bulharsko, Estonsko, Finsko, Litva, Polsko, Rakousko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie

Zdroj: EY (2013), aktualizováno.

Interpretace počtu zemí jako jediného ukazatele znázorňující rozsah využívání akruálního principu v účetním výkaznictví veřejného sektoru je relativně limitující. Mnohem názornější pohled na aktuální stav rozšíření akruální báze lze nalézt v jeho vyjádření v peněžních jednotkách. Při hledání vhodného parametru byl nakonec zvolen ukazatel postavený na rozpočtové bázi. Na rozdíl od údajů HDP (které v kontextu této analýzy nejsou zcela relevantní), je rozpočet fundamentálním nástrojem pro finanční řízení veřejného sektoru. Konkrétně byly vybrány jako parametr skutečně vynaložené výdaje. Ty mnohem lépe vystihují charakter veřejného sektoru nežli inkasované (daňové) příjmy, neboť hlavní úlohou veřejného sektoru není shromažďovat inkasované příjmy, nýbrž je redistribuovat dle priorit stanovených volenou reprezentací (agenty) prostřednictvím výdajů (tj. jsou nástrojem fiskální politiky). Kromě výše zmíněného hovoří pro výběr parametru rozpočtových výdajů také skutečnost, že je svým charakterem prostorově srovnatelný napříč všemi státy EU. Veškerá data o uskutečněných výdajích byla čerpána ze statistik Eurostatu (2016).

Tab. 5: Rozsah využívání akruálního principu v zemích EU v mil. EUR

Ukazatel (mil. EUR)	Účetnictví státní správy	Účetnictví samosprávy	Celkem
Země EU využívající akruální princip	2 391 008	750 707	3 141 715
Země EU celkem	3 860 215	1 624 620	5 484 836
Rozsah využití akruálního principu v %	61,9 %	46,2 %	57,3 %
HDP v mil. EUR (běžné ceny, 2015)			
EU			14 607 925
Svět			67 211 713

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat Eurostat (2016).

Při porovnání relativních ukazatelů vyjádřených rozpočtovými výdaji, resp. počtem zemí jsou vidět následující poměry:

- účetnictví státní správy:
  - ukazatel „*počet zemí*“ : ukazatel „*rozpočtové výdaje*“ = **43 % : 62 %**
- účetnictví samosprávy:
  - ukazatel „*počet zemí*“ : ukazatel „*rozpočtové výdaje*“ = **57 % : 46 %**

Z výše uvedené bilance je patrné, že v případě státní správy implementovaly akruálně založené účetní výkaznictví větší členské země (přijme-li se předpoklad

„čím větší objem přerozdělovaných prostředků, tím větší/silnější země“), neboť peněžně vyjádřený ukazatel převyšuje ten naturální. V případě samosprávy (municipalit) je tomu naopak, neboť procentuálně větší je ukazatel vyjadřující počet zemí.

Váženým průměrem lze však z výše uvedeného říci, že akruální koncept je využíván u více jak 57 % veškerých rozpočtových výdajů státní správy a samosprávy v zemích EU. Zbylých 43 % vyjadřuje budoucí potenciál možného rozšíření akruálního principu ve veřejném sektoru, což v absolutní hodnotě představuje 2 300 mld. EUR (vztaženo k roku 2015).

Následující tabulky přinášejí relativně detailnější pohled na míru implementace akruálního principu (v absolutních hodnotách vyjádřenou peněžním parametrem rozpočtových výdajů, resp. HDP). V prvním případě ukazuje členské státy v několika seskupeních dle data vstupu do Evropské unie - konkrétně představují EU15 (státy „původní patnáctky“, tj. před rozsáhlým rozšířením v roce 2004), dále státy přistoupivší v roce 2004 a v závěru poslední 2 okamžiky rozšíření v letech 2007 a 2013. Tabulka ilustruje data za veřejný sektor jako celek (tj. za státní správu a samosprávu dohromady), ze kterých vyplývá, že nejvyšší míru implementace akruálního principu v účetnictví veřejného sektoru lze hledat v zemích „původní patnáctky“ v těsném odstupu před skupinou států, které přistoupily v roce 2004. Využívání různých podob neakruálních bází u větších ekonomik EU15 (zejména Německa a částečně i Francie) a zároveň používání akruálního principu u větších ekonomik ze skupiny států „rok 2004“ (především Polska) lze považovat za hlavní determinantu výsledné úrovně tohoto relativního ukazatele.

Tab. 6: Míra využívání akruálního principu v seskupeních států dle roku vstupu do EU (absolutní hodnoty v mil. EUR rozpočtových výdajů, popř. HDP)

Členské států dle vstupu do EU	SSS akruální účetnictví	SSS celkem	HDP	Velikost SSS k HDP	Míra využití akruálnosti
EU15 (před r. 2004)	2 936 011	5 044 931	13 444 252	37,5 %	58,2 %
rok 2004	188 852	347 540	917 915	37,9 %	54,3 %
rok 2007	16 852	73 463	202 063	36,4 %	22,9 %
rok 2013	0	18 902	43 694	43,3 %	0,0 %
Celkový součet	**3 141 715**	**5 484 836**	**14 607 925**	**37,5 %**	**57,3 %**

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat Eurostat (2016).
Poznámka: SSS = státní správa a samospráva.

U níže uvedené tabulky je ponechána identická struktura sledovaných dat s tím, že nyní soustřeďuje členské státy EU do základního geografického členění Evropy.

Tab. 7: Míra využívání akruálního principu dle geografického členění Evropy (absolutní hodnoty v mil. EUR rozpočtových výdajů, popř. HDP)

Členské státy dle geograf. polohy	SSS akruální účetnictví	SSS celkem	HDP	Velikost SSS k HDP	Míra využití akruálnosti
jihovýchodní	16 852	107 997	284 247	38,0 %	15,6 %
jižní	290 213	1 169 414	3 096 011	37,8 %	24,8 %
severní	488 315	591 343	1 008 495	58,6 %	82,6 %
střední	313 354	1 060 680	4 138 584	25,6 %	29,5 %
západní	2 032 981	2 555 402	6 080 588	42,0 %	79,6 %
Celkový součet	**3 141 715**	**5 484 836**	**14 607 925**	**37,5 %**	**57,3 %**

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat Eurostat (2016).
Poznámka: SSS = státní správa a samospráva.

Výsledná data o míře využití akruálnosti přinášejí mnohem jednoznačnější závěry. V největší míře (kolem 80 %) je akruální princip využíván v severní a západní Evropě, tedy u reprezentantů nejvyspělejších částí Evropy. V ostatních částech Evropy zaujímá akruální princip v účetnictví veřejného sektoru minoritní roli (nedosahuje ani 30% míry využití). Zejména je to patrné u balkánských států, kde akruální princip implementovalo pouze Bulharsko. Bilance v případě jižních států je negativně ovlivněna především Itálií, která plně akruální účetnictví nevyužívá ani u státní správy, tak ani u samosprávy. Ve střední Evropě je takovým reprezentantem Německo, u kterého panuje historicky úzký vztah k účetnictví na peněžní bázi. Jak Itálie, tak Německo, jako dvě nejsilnější ekonomiky, významně ovlivňují výslednou výši míry implementace akruálního principu v účetnictví veřejného sektoru. Případná plošná implementace akruálního principu by tak znamenala co do rozsahu významný posun vpřed.

5 Závěr

Článek poskytl náhled na míru implementace akruálního principu ve veřejném sektoru EU, a to jak v naturální bázi (parametrem byl počet členských zemí EU), tak v peněžním vyjádření pomocí rozpočtových výdajů obou subsektorů veřejného sektoru (tj. státní správy a samosprávy). Z analýzy vyplývá, že z pohledu počtu zemí využívá čistě akruální bázi v účetním výkaznictví 16 zemí v případě municipalit a 12 zemí v případě státní správy. Relativně vyjádřeno jde o 57 %, resp. 43 %. Z hlediska rozpočtových výdajů je akruální princip v případě municipalit rozšířen ze 46 % a ve státní správě z 62 %. Z výše uvedeného je patrné, že prostor pro další implementaci akruálního principu je významný, a to zejména v členských státech střední, jižní a jihovýchodní Evropy. V současné době už Evropská unie podnikla (např. vydání Směrnice Rady 2011/85/EU o požadavcích na rozpočtové rámce členských států) a stále podniká kroky k jeho plošnému zavedení. Toto však nelze

brát jako konečné řešení. Nastává totiž další, mnohem palčivější otázka, a to jakým konkrétním způsobem se do budoucna Evropská unie vypořádá s možnou implementací účetních standardů harmonizovaných na úrovni celé EU, aby byla zajištěna prostorová srovnatelnost. V této oblasti však zatím EU znatelný posun nezaznamenala.

Na závěr je nezbytné zmínit, že v oblasti míry implementace akruálního principu ve veřejném sektoru existuje řada témat, které by bylo vhodné podrobit dalšímu výzkumu. Mezi jinými by bylo velmi podnětné provést analýzu způsobu sestavování rozpočtů a jejich vazbu na účetnictví. Dále výzkum může spočívat v obdobném výzkumu, jakým se zabýval tento článek, provedeným s časovým odstupem, aby byl zaznamenán vývoj míry implementace akruálního principu v čase.

Literatura

BELLANCA, S., CULTRERA, L., VERMEYLEN, G., 2015. Analysis of Public Accounting Systems in the European Union. *Research in World Economy*, roč. 6, č. 3, s. 23–35.

BELLANCA, S.,VANDERNOOT, J., 2014. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. *Journal of Modern Accounting and Auditing,* roč. 10, č. 3, s. 257–269.

BENITO, B., BRUSCA, I., a MONTESINOS, V., 2007. L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière: Le rôle des IPSAS. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, roč. 73, č. 2, s. 323–350.

BROADBENT, J., LAUGHLIN, R., 2003. Control and legitimation in government accountability processes: the Private Finance Initiative in the UK. *Critical Perspectives on Accounting,* roč. 14, č. 1–2, s. 23–48.

EUROSTAT, 2016. *Government finance statistics - Summary tables, DATA 1995-2015* [online]. [cit. 20. 7. 2016] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7331820/KS-EK-16-001-EN-N.pdf>.

EY [Ernst & Young], 2012. *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States* [online]. [cit. 15. 7. 2016] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>.

FESCHIYAN, D., 2013. The Process of Harmonization of Public Sector Accounting in the EU. *Economic Alternatives*, sv. 2013, č. 4, s. 62–72.

CHRISTIAENS, J., ROMMEL, J., 2008. Accrual accounting reforms: Only for business-like (parts of) government. *Financial Accountability and Management*, roč. 24, č. 1, s. 59–75.

IPSASB [International Public Sector Accounting Standards Board], 2016. *Fact sheet* [online]. [cit. 7. 8. 2016] Dostupné z: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf>.

JOVANOVIĆ, T., 2015. Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia. *Hrvatska i Komparativna Javna Uprava – Croatian and Comparative Public Administration*, roč. 15, č. 4, s. 791–814.

MAGGINA, A., 2011. Public Sector Accounting and Accountability in Greece: A Discussion. *Journal of Public Administration and Governance*, roč. 1, č. 1, s. 1–15.

RAINERO, Ch., SECINARO, S., a INDELICATO, A., 2013. The European Process of Accounting Harmonization: Current Status and Future Developments. The Case of Italy. *International Journal of Humanities and Social Science*, roč. 3, č. 13, s. 20–25.

TUDOR, A. T., MUTIU, A., 2006. Cash versus accrual accounting in public sector. *Studia Universitatis Babeş-Bolyai Oeconomica*, č. 1990.

ZIMMERMAN, J. L., 1977. The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, roč. 15, č. 1, s. 107–144.

Český finanční a účetní časopis, 2016, roč. 11, č. 3, s. 25–37.

The rate of implementation of accrual based accounting in the EU public sector

Martin Dvořák

Abstract:

The article deals with the extent of using of accrual based financial reporting in public sector of EU member states. The extent is expressed by the number of member states on the one hand and monetarily through budgetary expenditure on the other hand. Besides, the article describes the current attitude and actions of European institutions to introduce the accrual basis in the public sector at EU level. At the same time the article discusses the specific possibilities of implementation of accrual based accounting with the emphasis on introducing the principles based on International Public Sector Standards (IPSAS).

Keywords: Central government; Municipalities; Accounting basis; IPSAS.

JEL Classification: H83, M41, M48.