

Harmonizace účetnictví v oblasti státní správy a samosprávy[#]

Jaroslava Marhounová – Štěpánka Nováková***

1 Rozpočtová soustava a úkoly rozpočtu

Parlament České republiky vydává v podobě zákonů pravidla hospodaření s rozpočtovými prostředky jak pro ústřední úřady (organizační složky státu a jimi zřízené příspěvkové organizace) tak pro územní samosprávné celky a jimi zřízené příspěvkové organizace.

Tyto zákony upravují tvorbu, postavení a funkci státního rozpočtu České republiky, státního závěrečného účtu, rozpočtů obcí a krajů. Stanoví zásady hospodaření s rozpočtovými prostředky a kontrolu tohoto hospodaření. Stanoví rovněž příjmy a výdaje státního rozpočtu republiky, rozpočtů obcí a krajů a upravuje zřizování a zásady hospodaření státních fondů České republiky.

Ministerstvo financí řídí práce na vypracování návrhu státního rozpočtu republiky a metodicky usměrňuje vypracování rozpočtů ústředních orgánů, státních fondů a krajských úřadů. Státní rozpočet republiky schvaluje Parlament České republiky na rozpočtový rok, který je shodný s rokem kalendářním.

V případě, že zákon o státním rozpočtu není schválen před 1. lednem rozpočtového roku, řídí se rozpočtové hospodaření v období tzv. rozpočtového provizoria objemem příjmů a výdajů státního rozpočtu schváleného pro předchozí kalendářní rok. Rozpočtové příjmy a výdaje uskutečněné v době rozpočtového provizoria se zúčtují do státního rozpočtu republiky po jeho vyhlášení.

Příjmy a výdaje státního rozpočtu republiky se člení na kapitoly odpovídající působnosti jednotlivých ústředních orgánů. Příjmy a výdaje státního rozpočtu republiky, které mají všeobecný charakter a nepatří do působnosti určitého ústředního orgánu, tvoří rozpočtovou kapitolu Všeobecná pokladní správa, kterou spravuje ministr financí.

Rozpočty ústředních orgánů obsahují jejich vlastní rozpočtové příjmy a výdaje, dále příjmy a výdaje jejich organizačních složek a příspěvky, popřípadě odvody příspěvkových organizací v jejich působnosti. Rozpočty ústředních orgánů obsahují rovněž dotace ze státního rozpočtu republiky na úkoly, které jsou v jejich kompetenci.

Rozpočty obcí a krajů obsahují vlastní rozpočtové příjmy a výdaje. Jejich prostřednictvím se poskytují dotace do rozpočtu obcí ze státního rozpočtu republiky. Do rozpočtu obcí lze též poskytovat dotace z vlastních zdrojů rozpočtu kraje.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Jaroslava Marhounová, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <marhoun@vse.cz>.

** Doc. Ing. Štěpánka Nováková, CSc. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <stepnov@vse.cz>.

Rozpočtové prostředky mohou být použity pouze v příslušném rozpočtovém roce, a to k účelům, na které byly státním rozpočtem republiky určeny. V případě, že v průběhu roku dojde k potřebě rozpočtově nezajištěné úhrady, je možno ji zajistit hospodárnějším plněním jiných úkolů, omezením jiného méně naléhavého úkolu nebo použitím mimorozpočtových zdrojů. V mimořádném případě je možno použít rozpočtové rezervy státního rozpočtu republiky.

S rozpočtovými rezervami disponuje vláda a v rozsahu vládou určeném i ministr financí. Vláda pravidelně informuje poslaneckou sněmovnu o hospodaření s rozpočtovými rezervami.

Rozpočtová opatření v zásadě znamenají:

- přesun rozpočtových prostředků v rámci závazných ukazatelů mezi jednotlivými druhy příjmů a výdajů rozpočtu,
- souvztažné zvýšení příjmů a výdajů, kterým dochází ke změně závazných ukazatelů,
- povolené překročení rozpočtu výdajů, kterým nedochází ke změně závazných ukazatelů,
- vázání prostředků státního rozpočtu v rámci rozpočtu, kterým nedochází ke změně závazného ukazatele.

Způsob provádění rozpočtových opatření je však stanoven obecně závazným právním předpisem. Neoprávněně použité nebo zadržené prostředky jsou všechny subjekty, kterým byly poskytnuty povinny odvést a tato skutečnost se kvalifikuje jako porušení finanční kázně a vyplývají z ní finanční postihy (sankce).

Ústřední orgány, obce a kraje zřizují k plnění svých úkolů v oboru své působnosti příspěvkové organizace, které hospodaří s rozpočtovými prostředky od zřizovatele, jak v oblasti centrálního rozpočtu, tak ve sféře územních samosprávných celků.

Příspěvkové organizace jsou povinny dbát na to, aby plnily určené úkoly a dodržovaly stanovené finanční vztahy ke státnímu rozpočtu republiky, popřípadě k rozpočtu svého zřizovatele.

K posílení hmotné zainteresovanosti na splnění stanovených úkolů v potřebné kvalitě a zvýšení zájmu o hospodárnost mohou příspěvkové organizace vytvářet zvláštní finanční fondy, jejichž zůstatky koncem roku nepropadají, a to za podmínky, které jsou stanoveny v rozpočtových pravidlech.

Významné postavení ve sféře veřejných rozpočtů mají samosprávné obce a kraje, kterým stát převedl do vlastnictví majetek a které se ve svém hospodaření řídí zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Každá obec, která chce dobře hospodařit, musí co nejpresněji zjistit nebo alespoň odhadnout své finanční možnosti a odvozeně z nich důkladně zvážit pořadí naléhavosti svých potřeb. Souhrn všech těchto úvah se promítá v rozpočtu každé obce a rozpočet je pro ni hlavním nástrojem peněžního hospodaření. Schvalování rozpočtu obce je jedním z výhradních práv obecního zastupitelstva.

Rozpočty obcí se sestavují většinou jako vyrovnané. Pokud je schválen rozpočet přebytkový, znamená to z finančního hlediska, že některé příjmy daného roku jsou určeny k využití až v letech následujících nebo ke splácení jistiny úvěrů z předchozích let. Jako schodkový může být schválen rozpočet pouze za předpokladu, že schodek bude možné uhradit:

- finančními prostředky minulých let,
- smluvně zabezpečenou půjčkou, úvěrem, návratnou finanční výpomocí nebo výnosem z prodeje vlastních dluhopisů.

Pro konkrétní účely, ale i bez účelového určení mohou územní samosprávné celky vytvářet peněžní fondy. Mimo rozpočtové příjmy a výdaje se sledují podnikatelské činnosti, jejichž hospodářské výsledky se promítají do rozpočtu vždy nejpozději ke konci kalendářního roku tak, aby byly součástí závěrečného účtu územního samosprávného celku.

Zajištění dobré správy a ochrany svěřeného majetku a finančních prostředků je podstatným a nezbytným předpokladem odpovědného hospodaření veřejných rozpočtů. Na systém veřejných financí je kladen nekompromisní požadavek, aby byly nastoleny takové režimy hospodaření, které zabezpečí řádné spravování a dostatečnou ochranu a zajištění i před možnou zpronevěrou a dalšími nežádoucími způsoby. Potřebná data a údaje k vyhodnocení výše uvedených závěrů se hledají a nacházejí především v účetnictví dané účetní jednotky veřejné správy a samosprávy, kde stejně tak jako v ostatních účetních jednotkách musí účetnictví podávat věrný a poctivý obraz o hospodaření.

2 Změny rozpočtové skladby v České republice v roce 2006 a 2007

Vstup České republiky do Evropské unie vyžaduje postupnou změnu některých obecně platných předpisů. Mimo jiné jde o vyhlášku ministerstva financí o rozpočtové skladbě, která má zásadní význam pro vykazování plnění rozpočtu příjmů a výdajů a vykazování výsledku rozpočtového hospodaření.

Základní charakteristika rozpočtové skladby

Rozpočtovou skladbu lze chápat jako:

- 1) **Závazný právní dokument** vydávaný ministerstvem financí. Poslední forma tohoto dokumentu má podobu vyhlášky vydané v roce 2002 a následně dvakrát novelizované.
- 2) **Podrobné třídění příjmů a výdajů** (tzv. peněžních fondů) **státního rozpočtu a rozpočtu územních samosprávných celků.**
- 3) **Analytické členění syntetických účtů** daných účtovou osnovou a to pouze těch, na kterých je zachycen pohyb peněžních prostředků zapojených do rozpočtu. (Netýká se mimorozpočtových prostředků uložených např. na depozitním účtu, tj. účtu cizích prostředků, nebo účtu sociálního fondu, u obcí také fondu sdružených prostředků a fondu podnikatelské činnosti).

Ad 1) Závazný právní dokument

Stávající vyhláška ministerstva financí vymezuje, že rozpočtová skladba se uplatňuje v rozpočtech:

- **centrální úrovně** – tj. státní rozpočet, organizační složky státu, státní fondy,
- **územní úrovně** – tj. obce, kraje a dobrovolné svazky obcí.

Ad 2) Podrobné třídění příjmů a výdajů

Rozpočtová skladby třídí příjmy a výdaje z hlediska:

- odpovědnostního,
- druhového,
- odvětvového,
- konsolidačního.

Odpovědnostní třídění znamená rozdělení **státního rozpočtu** podle správců **kapitol**. Každá má třímístné číselné označení začínající trojkou. Samostatné kapitoly jsou určeny pro ministerstva a dále pro různé úřady jako jsou např. Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Senát parlamentu, Bezpečnostní informační služba, Ústavní soud, Úřad pro ochranu osobních údajů, Nejvyšší kontrolní úřad, Český statistický úřad, Český úřad zeměměřičský a katastrální, Komise pro cenné papíry, Akademie věd, Grantová agentura ČR, která poskytuje prostředky na vědu a výzkum, Rada pro rozhlasové a televizní vysílání a další. V roce 2006 je v rozpočtové skladbě uvedeno celkem 41 kapitol. Jejich počet se operativně mění.

Druhové třídění představují v první fázi třídy číselně označené a určené následovně:

- 1 – 4 pro příjmy: 1 – daňové,
 2 – nedaňové,
 3 – kapitálové,
 4 – přijaté dotace,
- 5 – 6 pro výdaje: 5 – běžné,
 6 – kapitálové,
- 7 – je neobsazeno (původně určeno pro „Ostatní“, později zrušeno),
- 8 – pro financování (tj. formou půjček a úvěrů).

Uvedené třídy jsou nejvyšší jednotkou třídění z hlediska druhového. Ve svém konečném detailu je druhové třídění používáno ve čtyřmístném číselném označení, přičemž každá pozice má svůj význam:

- X – třída,
- XX – seskupení položek,
- XXX – podseskupení položek,
- XXXX – **položka**.

Položka je nejnižší jednotkou tohoto třídění.

Rozpočtová skladba je velmi podrobná a jejím cílem je podchytit všechny příjmy a výdaje co možná nejpřesněji. Někdy se to však nepodaří, a proto je na konci každé třídy zařazena položka končící číslem „9“ někdy označovaná jako úniková. V názvu se objevuje výraz Ostatní To znamená, že je možné na ní zachytit všechny příjmy a výdaje, pro které nelze ve stanovené rozpočtové skladbě najít přesné určení.

Odvětvové hledisko třídění představuje rozdělení hospodářství České republiky do šesti skupin:

1. Zemědělství a lesní hospodářství.

2. Průmyslová a ostatní odvětví hospodářství (průmysl, stavebnictví, obchod a služby, doprava, vnitrozemská a námořní plavba, vodní hospodářství, spoje, podpora podnikání).
3. Služby pro obyvatelstvo (vzdělávání, kultura, církve, sdělovací prostředky, tělovýchova a zájmová činnost, zdravotnictví, bydlení, komunální služby a územní rozvoj, ochrana životního prostředí, výzkum a vývoj).
4. Sociální věci a politika zaměstnanosti (zahrnuje především různé dávky a podpory).
5. Bezpečnost státu a právní ochrana.
6. Všeobecná veřejná správa a služby (zastupitelské orgány, územní samospráva, politické strany, činnost Ústředního archivu Ministerstva vnitra, humanitární a rozvojová zahraniční pomoc, finanční operace týkající se např. pojištění funkčně nespecifikovaného, převody vlastním fondům v rozpočtech územní úrovně, soudních a mimosoudních rehabilitací).

Každá skupina, která představuje nejvyšší hledisko odvětvového třídění, se dělí na oddíly, dále pododdíly a nakonec čtyřmístné **paragrafy**, které jsou nejnižší jednotkou třídění.

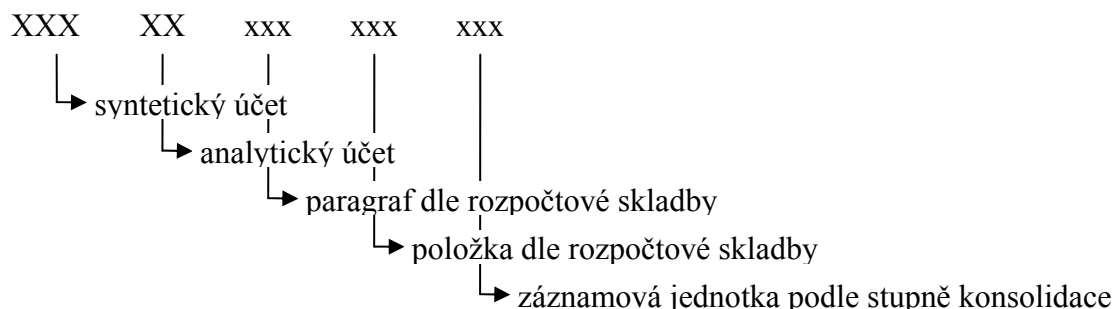
Při třídění příjmů a výdajů z hlediska **konsolidačního** se používají třímístné tzv. **záznamové jednotky**, které třídí výdaje a příjmy vznikající uvnitř soustavy veřejných rozpočtů a ostatních veřejných peněžních fondů podle stupňů konsolidace. Stupněm konsolidace se rozumí okruh veřejných rozpočtů a ostatních veřejných peněžních fondů, mezi nimiž probíhají převody, které jsou na jedné straně příjmem a na druhé straně výdajem. Je určený podle toho, jak se údaje o těchto příjmech a výdajích sumarizují.

Ad 3) Analytické členění syntetických účtů

Výše uvedené **třídění se používá nejen pro sestavování rozpočtu**, ale také pro vykazování údajů o plnění rozpočtu – tj. pro vykazování skutečných dosažených příjmů a skutečných profinancovaných výdajů a tomu je potřeba přizpůsobit **účetování**.

Z účetního hlediska se obvykle rozlišují třímístné syntetické účty a k nim mohou být přiřazena další dvě místa pro účty analytické. Toto číselné označení vychází z obecně platné účtové osnovy a odpovídá účtovému rozvrhu jednotlivých účetních jednotek. U účetních jednotek s vazbou na státní rozpočet nebo rozpočty územní úrovně však jenom toto číselné označení nestačí. U účtů peněžních prostředků se používá navíc ještě další podrobnější analytické členění v podobě rozpočtové skladby.

Takový účet může potom mít následující tvar:



Z uvedeného příkladu vyplývá, že:

1. Číslo kapitoly se pro účely vykazování skutečných příjmů a výdajů při účtování neuvádí. Platí totiž, že každá účetní jednotka spadá pouze pod jednu určitou kapitolu státního rozpočtu a tu uvede, stejně jako svůj název, v záhlaví svého výkazu.
2. Pro zaúčtování se používají nejnížší a přitom nejpodrobnější možné jednotky třídění – paragrafy a položky. Ostatní složky (skupiny, oddíly nebo třídy a seskupení položek) se využívají při sumarizaci údajů.
3. Záznamové jednotky se využívají jenom v určených případech – jejich použití při účtování se přizpůsobuje požadavkům daným předtiskem výkazů pro hodnocení plnění rozpočtu.

Závěrem lze konstatovat, že **výsledkem používání rozpočtové skladby** jako podrobného třídění rozpočtových příjmů a výdajů i analytického členění syntetických účtů jsou **údaje nutné pro sestavování finančních výkazů** určených pro hodnocení plnění rozpočtu správců kapitol, jimi zřízených organizačních složek státu a státních fondů. Podobný výkaz o plnění rozpočtů se sestavuje na úrovni územních samosprávných celků. Tyto výkazy jsou základem pro hodnocení činnosti uvedených účetních jednotek z finančního hlediska. Plní tedy podobnou funkci jako výsledovka, resp. výkaz zisku a ztráty u podnikatelských subjektů.

Změny připravované v roce 2006 pro nadcházející období

Poslední novelizace rozpočtové skladby byla provedena v roce 2003, v platnost vstoupila od 1. 1. 2004 a od té doby nastalo mnoho nových skutečností, které mají na rozpočtovou skladbu vliv. Zejména byly schváleny nové zákony a další právní předpisy. Na rozpočtovou skladbu mají dopad i jiná rozhodnutí, např. rozhodnutí přizpůsobit její odvětvové členění (tj. členění na paragrafy) tzv. klasifikaci vládních institucí, kterou vydal Český statistický úřad a pro kterou se používá zkratka Cofog. Další změny, především zpřesnění rozpočtové skladby jsou vyvolávány opakujícími se dotazy pracovníků, kteří s ní pracují – tj. potřebou reagovat na uplatnění stávajících pravidel v praxi.

První skupina změn je vyvolána změnami právních předpisů:

1. Článkem III zákona č. 57/2006 Sb., byla zrušena Komise pro cenné papíry, zanikla tedy organizační složka státu, jejíž kapitola ve státním rozpočtu ztratila opodstatnění, proto je potřeba ji z rozpočtové skladby vypustit.
2. Spolu s povinnou službou v armádě byla zrušena civilní služba, proto se zrušují i všechny položky s touto službou spojené.
3. Zákonem č. 138/2006 Sb., byl novelizován zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, z regionálních rad se staly právní subjekty a byly podřízeny většině ustanovení zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, v platném znění. Proto se rozšiřuje platnost rozpočtové skladby i pro tyto nové právní subjekty.
4. Od 1. 1. 2005 je účinný nový školský zákon a v důsledku toho se mění náplň položky týkající se úhrad za školské služby. Zohledňuje se, že školy jsou organizacemi podléhajícími rozpočtové skladbě jen výjimečně. Nový školský zákon zavedl tzv. školskou právnickou osobu, která může být zřízena veřejnou právnickou osobou nebo soukromou právnickou osobou. Tuto skutečnost rozpočtová skladba zohlední a rozliší transfer veřejné školské právnické osobě a soukromé školské právnické osobě.

5. Nový zákon o úrazovém pojištění zaměstnanců č. 266/2006 Sb., zavádí povinné pojistné, které bude příjmem státního rozpočtu, který bude vyplácet pojistné náhrady. Tato skutečnost bude zachycena na příslušných nově zřízených položkách rozpočtové skladby.
6. Podle nového znění zákona o nemocenském pojištění vydaného pod č. 189/2006 Sb., nebude Česká správa sociálního zabezpečení dávat nemocenské dávky za celou dobu nemoci, ale jen za dobu po dvou týdnech nemoci. První dva týdny nemoci uhradí zaměstnavatel – pro tento výdaj se do rozpočtové skladby zařazují nové položky. Návrh nové vyhlášky podrobně objasňuje celý postup jejich využití.
7. Zákon č. 262/2006/Sb., zákoník práce přesněji definuje odstupné, což vyvolalo odpovídající změnu v rozpočtové skladbě.

Změny v důsledku zavedení statistické klasifikace Cofog:

1. Mění se název skupiny 1, který nově zní: Zemědělství, lesní hospodářství a rybářství, tj. rozšiřuje se o pojem rybářství a doplňuje se nový oddíl na téma rybářství.
2. Pododdíly týkající se těžebního průmyslu a energetiky, vnitřního obchodu, výzkumu a vývoje ve stavebnictví, obchodu a službách, zařízení vysokoškolského vzdělání, ambulantní péče, budou obsahovat podrobnější třídění v nových paragrafech.
3. Podstatně se předělává oddíl 41 – Dávky a podpory v sociálním zabezpečení, který ve svých paragrafech jednotlivé dávky a podpory vyjmenovává, protože jejich členění není možné v položkách. Obdobně je tomu v oddílu 43 – Sociální péče a pomoc v sociálním zabezpečení a politice zaměstnanosti.
4. Další paragrafy se doplňují ve skupině 5 – Bezpečnost státu a právní ochrana. Např. Hraniční přechody, Zahraniční vojenská pomoc.
5. Upřesňují se názvy a náplně položek ve skupině 6 – Všeobecná veřejná správa a služby.

Z existujících paragrafů se vydělují nové za účelem naplnění tříd statistické klasifikace Cofog, tím se sníží počet cofogových tříd, ke kterým nelze zařadit ani jeden paragraf rozpočtové skladby. I nadále však nebudou paragrafy rozpočtové skladby plně vystihovat statistickou klasifikaci cofogových tříd. Je to důsledkem skutečnosti, že způsob členění výdajů do odvětví je v Cofogu podstatně jiný než v rozpočtové skladbě. Každé členění má jiný hlavní účel. U rozpočtové skladby se jedná o správné sestavení rozpočtu a Cofog má přinést mezinárodně srovnatelné údaje o výdajích v členění podle hlavních činností veřejnosprávní sféry, které nebere ohled na organizaci provádění těchto činností.

Poslední skupina změn se týká upřesnění názvů, sjednocení pojmů a podrobnější vysvětlení náplně vybraných rozpočtových položek a paragrafů.

Zde lze uvést alespoň několik příkladů:

1. Pro subjekty používající rozpočtovou skladbu se zavádí jednotný pojem „organizace“.
2. Odstraňuje se nepřesnost způsobená používáním pojmů dotace a transfery, někdy i příspěvky, které byly různě zaměňovány – jednotně se bude používat označení transfery. Zároveň se stanoví přesná dělící čára mezi nákupy a transfery.
3. Upravují se transfery finančním podnikům a nefinančním podnikatelským právnickým osobám, ze kterých je nutné podle metodiky Evropské unie vybrat podniky plně vlastněné státem a připočítávat je ke vztahům k subjektům veřejnosprávním. Pro odstranění pochybností se doplňuje definice finančních institucí.

4. Potřebou členění výdajů pro Evropskou unii bylo vyvoláno také oddělení plateb daní a poplatků krajům, obcím a státním fondům od plateb daní a poplatků státnímu rozpočtu.
5. Z položky pro převody z fondů se vydělují převody z rezervního fondu, které je třeba sledovat zvlášť, protože rezervní fond je z fondů organizačních složek státu považován za nejdůležitější.
6. Zdůrazňuje se, že položka 5175 – Pohoštění má přednost před položkou 5131 – Potraviny.
7. Zpřesňuje se, jaké výdaje patří do mzdových prostředků. Z položky 5021 – Ostatní osobní výdaje se vydělují odměny podle předpisů o autorském právu.
8. Rozlišuje se daň z přidané hodnoty, která se platí finančnímu nebo celnímu úřadu případně podíl na této dani, který dostávají obce a kraje a část ceny, která se platí nebo inkasuje při obchodních transakcích.
9. Zrušují se položky kursově zisky a ztráty, protože není důvodu na ně jakékoliv příjmy a výdaje zařazovat.
10. Téměř ve všech podseskupeních položek a pododdílech jsou položky a paragrafy končící devítkou, na něž se zařazují výdaje nebo příjmy, které se nedají zařadit do předcházejících položek nebo paragrafů. Výjimkou byla podseskupení ve třídě 1 – Daňové příjmy, a to na základě myšlenky, že v daňových příjmech nemohou existovat žádné ostatní daně nebo poplatky. Ale praxe ukázala, že i v průběhu roku mohou na základě právní úpravy vzniknout nové daně nebo poplatky. Rozpočtová skladba však na tyto změny okamžitě reagovat nemůže, protože během roku musí být zachována srovnatelnost a změny lze provádět pouze k 1. 1. Proto i zde má na přechodnou dobu položka označená jako Ostatní... svoje opodstatnění, a proto se nově zařazuje.

Novelizovaná rozpočtová skladba se použije pro rozpočet na rok 2007 a tedy v úplné podrobnosti od 1. ledna 2007. Rozpočet na rok 2007 se však připravuje již v roce 2006, a proto se předpokládá, že nabytí účinnosti novely nastane dnem jejího vyhlášení tak, aby se novelizovaná rozpočtová skladba použila při rozpočtových pracích probíhajících v roce 2006. Naopak hodnocení plnění rozpočtu příjmů a výdajů roku 2006 prováděné v průběhu 1. čtvrtletí roku 2007 proběhne podle stávající rozpočtové skladby.

Připravovaná, v pořadí třetí, novelizace je nejrozsáhlejší změnou rozpočtové skladby od jejího vyhlášení v roce 2000 a pro pracovníky, kteří ji využívají, bude jistě náročná. Zejména v tom smyslu, že ji budou muset podrobně prostudovat, najít změny, které se týkají právě jejich účetní jednotky a uplatnit je v praxi tak, aby nevznikaly chyby.

Velmi kladně lze hodnotit, že se v případě rozpočtové skladby nejedná o „statický“, jednou daný závazný dokument, ale naopak o pravidla, která se operativně přizpůsobují novým podmínkám v praxi a tím roste jejich význam a informační schopnost.

3 Harmonizace účetnictví veřejného sektoru

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor – IPSAS International Public Sector Accounting Standards

Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS, 2007) jsou ústřední částí změn a událostí, ke kterým dochází ve světě v oblasti účetnictví veřejné správy v posledních dvou desetiletích. Tradiční účetnictví veřejné

správy je založeno na peněžním principu (cash bázi) a souvisí s rozpočtem příjmů a výdajů vyjadřovaných v peněžních jednotkách.

Odrazem snah provozovat veřejnou správu jako podnik, hospodárně a efektivně a připodobnit její způsob vedení účetnictví postupům charakteristickým pro podnikatele, tedy akruálnímu účetnictví, bylo zřízení Výboru pro veřejný sektor (Public Sector Committee – PSC) při Mezinárodní federaci účetních (International Federation of Accountants – IFAC) v roce 1986. O deset let později v roce 1996 vznikl tzv. Standart project, který znamenal zahájení procesu vydávání standardů IPSAS. Projekt výboru na vydávání standardů je finančně podporován Mezinárodním měnovým fondem, Světovou bankou, Rozvojovým programem Spojených národů, Asijskou rozvojovou bankou. Vydávání standardů předcházela řada studií týkajících se definic, kritérií uznání a účetníchází a obsahujících analýzu různých pojetí a alternativ. V následujícím přehledu jsou vyjmenované vybrané studie IFAC PSC seřazeny chronologicky a zároveň obsahově rozděleny do tří skupin:

1. Státní správa

- Studie č. 1 – Účetní výkaznictví státní správy (1991)
- Studie č. 2 – Prvky účetních výkazů státní správy (1992)

2. Prvky účetních výkazů

- Studie č. 5 – Definice a uznání aktiv (1995)
- Studie č. 6 – Účtování a vykazování závazků (1995)
- Studie č. 9 – Definice a uznání výnosů (1996)
- Studie č. 10 – Definice a uznání nákladů/výdajů (1996)

3. Účetní báze

- Studie č. 11 – Veřejnosprávní účetní výkaznictví (2000)
- Studie č. 14 – Přejchod na akruální bázi (2002)

Vydávání studií patří k úkolům Výboru pro veřejný sektor dosud. Studie č. 11 byla vydána v r. 2000 pod názvem Veřejnosprávní účetní výkaznictví a byly v ní zvažovány čtyři účetní báze – peněžní, modifikovaná peněžní, modifikovaná akruální a akruální. Jedním z cílů této studie bylo podpořit soulad mezi účetními postupy soukromého a veřejného sektoru. Na základě přijatých připomínek výbor rozhodl, že se zaměří na vydávání standardů pouze pro peněžní a akruální bázi. Přejchodem z cash báze účetnictví na akruální účetnictví se zabývá studie č. 14 z roku 2002. Studie jsou pravidelně aktualizovány a doplňovány.

Jejich vydávání, doplňování a aktualizace nebyly jediným základem aktivity Výboru pro veřejný sektor při vydávání standardů. Důležitějším východiskem se staly mezinárodní účetní standardy určené pro podnikatelskou sféru IAS – International Accounting Standards, které jsou v současné době (s platností od 1. dubna 2002) postupně doplňovány a nahrazovány tzv. IFRS – International Financial Reporting Standards, tedy Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Snaha výboru podpořit soulad mezi účetními standardy soukromého a veřejného sektoru – tj. dosáhnout harmonizace IAS/IFRS s IPSAS, byla modifikace IAS pro podmínky veřejné správy.

Výbor pro veřejný sektor (PSC) byl s platností od 10. listopadu 2004 nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (International Public Sector Standards Board – IPSASB). Skládá se z 15 stálých členů, kterými jsou zástupci z Velké Británie, Francie,

Německa, Nizozemí, Norska, USA, Kanady, Mexika, Argentiny, Izraele, Malajsie, Japonska, Austrálie, Nového Zélandu a Jižní Afriky. Třináct členů je nominováno Mezinárodní federací účetních a zbývajících dva jsou jmenováni jako tzv. veřejní členové, kteří mohou být navrženi jakoukoliv fyzickou osobou či organizací. Volební období je tři roky a člen může být zvolen maximálně dvakrát za sebou. Výjimkou je pouze případ, že by daná osoba byla jmenována na další období předsedou. Každý rok se obměňuje třetina členů. Každý z členů výboru může mít tzv. technického odborného poradce, který má všechna práva jako člen výboru a může na zasedání vystoupit, pouze s tím rozdílem, že není oprávněn hlasovat. Podmínkou konání zasedání IPSASB je účast minimálně deseti členů.

Pro srovnání lze uvést, že Mezinárodní federace účetních (IFAC), kterou lze označit za reprezentanta profesionálních účetních a auditorů, je v současnosti společenstvím 155 účetních organizací ze 113 zemí světa.

Výbor pro veřejný sektor vydal postupně 21 standardů pro účetnictví veřejného sektoru na akruální bázi a jeden samostatný standard týkající se účetního výkaznictví na základě peněžního principu tj. založený na cash bázi – Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting. Standardy spolu s předmluvou a dalšími informacemi uspořádala Mezinárodní federace účetních – IFAC do komplexní příručky (Handbook).

Návaznost IPSAS a IAS ukazují následující dva přehledy, ve kterých jsou IPSAS uspořádány chronologicky v souvislé číselné řadě, doplněny rokem vydání a anglickým názvem uvedeným v závorce na samostatném řádku pod českým názvem. Český název je převzatý ze dvou různých zdrojů a v případech, kde vznikly jisté odlišnosti, je druhý výraz uvedený v závorce za prvním, což umožňuje posoudit výstižnost převodu anglického názvu do českého jazyka. IAS jsou seřazeny podle názvů tak, aby pořadí odpovídalo Mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor významově a tím bylo usnadněno jejich srovnání s IPSAS.

Tab. 1: Přehled IPSAS na akruální bázi

Rok vydání	Číslo	Český název	Anglický název
2000	1	Předkládání účetní závěrky	Presentation of Financial Statements
	2	Výkazy peněžních toků	Cash Flow Statements
	3	Čistý přebytek nebo schodek za období – Zásadní chyby a změny v účetních pravidlech	Net Surplus or Deficit for the Period – Fundamental and Changing in Accounting Policies
	4	Dopady změn směnných kursů cizích měn	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
	5	Výpůjční náklady	Borrowing Costs
	6	Konsolidovaná účetní závěrka – Vykazování <i>ovládaných jednotek</i>	Consolidated Financial Statements – Accounting for Controlled Entities
	7	Investice do přidružených jednotek	Accounting for Investments in Associates
	8	Vykazování účastí na společném podnikání	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures

Rok vydání	Číslo	Český název	Anglický název
2001	9	Výnosy ze směnných transakcí	Revenue from Exchange Transactions
	10	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
	11	Stavební smlouvy	Construction Contracts
	12	Zásoby	Inventories
	13	Leasingy	Leases
	14	Události po datu vykazání (= po rozvahovém dni)	Events After the Reporting Date
	15	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
	16	Investice do nemovitostí	Investment Property
	17	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment
	18	Vykazování podle segmentů	Segment Reporting
2002	19	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
	20	Zveřejnění spřízněných stran	Related Party Disclosures
	21	Snížení hodnoty nepeněžitelných aktiv (= aktiv negenerujících peníze)	Impairment of Non-Cash Generating Assets

Číselné seřazení vydaných IPSAS nemá žádný jiný logický sled, významově je lze roztrždit do tří kategorií na standardy obecně se týkající:

- výkaznictví – IPSAS č. 1, 2, 3, 6, 8, 10, 14, 18 a 20,
- uznávání a oceňování – IPSAS č. 4 a 9,
- specifických transakcí a položek – IPSAS č. 3, 5, 7, 11, 12, 13, 15, 16, 17 a 19.

Tab. 2: Přehled vybraných IAS

Číslo	Český název
1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
7	Výkazy peněžních toků
8	Čistý <i>zisk</i> nebo <i>ztráta</i> za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech
21	Dopady změn směnných kursů cizích měn
23	Výpůjční náklady
27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do <i>dceřiných podniků</i>
28	Investice do přidružených <i>podniků</i>
31	Vykazování účastí ve společných podnicích
18	Výnosy
29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
11	Stavební smlouvy

Číslo	Český název
2	Zásoby
17	Leasingy
10	Události po rozvahovém dni
32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
40	Investice do nemovitostí
16	Pozemky, budovy a zařízení
14	Vykazování podle segmentů
37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
24	Zveřejnění spřízněných stran
36	Snížení hodnoty aktiv

Odlišnosti v názvech IPSAS a IAS jsou vyznačeny kurzívou a odpovídají specifickým veřejného sektoru. Např. termíny „zisk“ a „ztráta“ jsou charakteristické pro podnikatelskou sféru, kde je výsledek hospodaření rozdílem výnosů a nákladů. Pro veřejný sektor je ve standardu č. 3 dána přednost pojmům „přebytek“ a „schodek“ (resp. deficit), což odpovídá důrazu kladenému na peněžní příjmy a výdaje. V IPSAS č. 7 je použit výraz „jednotka“ na rozdíl od výrazu „podnik“ v odpovídajícím IAS č. 28. Oba použité pojmy přesněji vystihují podstatu veřejného sektoru a podstatu oblasti, kde hlavním předmětem činnosti je podnikání. Totéž platí pro pojmy „ovládané jednotky“ v IPSAS č. 6 a „dceřiné podniky“ v IAS č. 27. Naopak podobné názvy ukazují na podobnost obsahu, i když se struktura standardů IPSAS od IAS/IFRS liší. IPSAS nemají koncepční rámec a jednotlivé standardy jsou obsáhlejší, protože zahrnují podrobnější výklady, např. popisy účetních prvků a definic. Harmonizační proces, který v současnosti probíhá, má zajistit soulad IPSAS s měněnými standardy IAS/IFRS. V případě IPSAS se jedná o změny v textu a terminologii, ale ne v souhrnném názvu, např. se změnou z IPSAS na IPSFRS se nepočítá.

Výbor pro veřejný sektor ovlivňuje účetnictví veřejného sektoru i dalšími způsoby. Vydává směrnice, tzv. Guidelines, které obsahují doporučené postupy v oblasti účetního výkaznictví a auditu. Zveřejňuje i tzv. Příležitostné listy (Occasional Papers), které přinášejí informace a zkušenosti zemí se zaváděním akruálního účetnictví a aplikací IPSAS.

Z informací v Předmluvě k IPSAS (Preface), kde je uveden rozsah působnosti standardů, vyplývá, že nejsou určeny přímo pro neziskové (not-profit) organizace, ale pro část veřejného sektoru, kterým se rozumí ústřední vládní orgány, regionální orgány a jejich složky. V podmínkách České republiky by to znamenalo veřejnou správu zahrnující státní správu a územní samosprávu, kterou představují regionální (krajské) a místní (městské, obecní) samosprávné orgány a jimi zřízené organizace. Veřejný sektor (public sector) je však širší pojem, obsahující vedle veřejné správy veškeré neziskové instituce založené pro uspokojování veřejných potřeb. Ve vztahu k neziskovým organizacím obecně lze uvést, že IPSAS představují vhodnou bázi i pro ně, i když to v předmluvě k IPSAS výslovně uvedeno není.

Základním předpokladem pro plné využití IPSAS a dalších s nimi souvisejících doporučení je postupný přechod veřejné správy z tradičního účetnictví, které je stejně jako rozpočet založeno na peněžním principu, na akruální bázi účetnictví. Od poloviny 70. let anglofonní rozvinuté země Kanada, USA a později i Austrálie a Nový Zéland k akruální bázi účetnictví přešly a nově sestavují i účetní závěrky za celou veřejnou správu. V Evropě

probíhají změny v rozpočtovém účetnictví ve Velké Británii, která si dala za cíl připravit po přechodu z peněžní báze na akruální bázi celostátní účetní výkazy za rok 2005 – 2006, obdobný cíl má také Francie, která si stanovila časový horizont pro zveřejnění auditovaných účetních výkazů sestavených na akruálním principu za rok 2006. Reformy tohoto typu probíhají také v Holandsku. Akruální princip se plně uplatňuje ve Švédsku a to jak na úrovni regionů, tak i na celostátní úrovni. Zavádění akruálního účetnictví podporuje také Evropská unie a IPSAS by se po určitých úpravách měly stát jejími budoucími účetními standardy. Proto lze v tomto smyslu očekávat i tlak na Českou republiku, kde vydavatelem národních účetních standardů pro ziskové i neziskové subjekty je Ministerstvo financí.

Aby nové standardy mohly přinášet největší užitek, musí být zcela srozumitelné, což znamená, že musí být přeloženy do národního jazyka. Proto bylo velmi kladně hodnoceno zveřejnění 21 standardů IPSAS přeložených do francouzského a španělského jazyka. V České republice se úkolu IPSAS přeložit a tím je široké veřejnosti zpřístupnit ujal Nejvyšší kontrolní úřad (IPSAS, 2006). Zaštil překlady Příručky dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor pro rok 2005, na kterém se ve značné míře podíleli také členové katedry finančního účetnictví VŠE.

K zavedení IPSAS v plném rozsahu do praxe byl tímto překladem proveden pouze první krok, po kterém musí následovat ještě mnoho dalších. Např. diskuse předcházející implementaci IPSAS nesmí zůstat pouze záležitostí účetních odborníků, ale je důležité, aby se do ní zapojili i rozpočtáři na státní i územní úrovni, případně vedoucí pracovníci veřejné správy a statistici, protože akruální princip bude potřeba uplatnit nejen ve vedení účetnictví a účetním výkaznictví, ale také v rozpočtování, což se jeví zvláště problematické. Zde bude na místě se před aplikací IPSAS do národních standardů poučit ze zkušeností zemí, které na akruální princip již přešly.

Závěr

Tento článek je výstupem výzkumného záměru za oblast účetních jednotek veřejného sektoru. Další výsledky tohoto výzkumu lze nalézt v knize *Účetnictví státní správy a samosprávy* (Nováková, 2006). Publikace pokrývá účetní problematiku organizačních složek státu, municipalit a samostatná část je věnována účetnictví příspěvkových organizací státních i zřizovaných územními samosprávnými celky.

Literatura

- [1] IPSAS (2007): *International Public Sector Accounting Standards*. [on-line]. Bern, IPSAS, c2007, [cit. 31. 3. 2007], <http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm>.
- [2] IPSAS (2006): *Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*. Praha, NKÚ, 2006.
- [3] Nováková, Š. (2006): *Účetnictví státní správy a samosprávy*. Praha, Oeconomia, 2006.

Harmonizace účetnictví v oblasti státní správy a samosprávy

Jaroslava Marhounová – Štěpánka Nováková

ABSTRAKT

Na systém veřejných financí je v současné době kladen nekompromisní požadavek, aby byly nastoleny takové režimy hospodaření, které zabezpečí řádné spravování a dostatečnou ochranu veřejných prostředků. Zásadní význam pro vykazování plnění rozpočtu příjmů a výdajů a vykazování výsledku rozpočtového hospodaření má rozpočtová skladba, závazný dokument vydávaný ministerstvem financí. Po vstupu České republiky do Evropské unie dochází k novelizaci tohoto dokumentu v tom smyslu, že se operativně přizpůsobuje novým podmínkám v praxi. Neméně závažný je i harmonizační proces v oblasti účetnictví spojený s postupným nastartováním využití Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor.

Klíčová slova: Účetnictví veřejného sektoru; Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor; Příjmy a výdaje.

Harmonization of Accounting in Governments and in Local Governments

ABSTRACT

The highest demands are currently made on public finance system. Among them belongs: to introduce such systems of budgeting which ensure proper administration and sufficient protection of public resources. The key significance for fulfilment of income and expenditures budget statements and showing of budget administration has got budgetary structure, obligatory document published by Ministry of Finance. After entrance of the Czech Republic to the EU this document has been amended in the way to correspond to practice. Relevant is as well process of harmonization of accounting connected to launching of International Public Sector Accounting Standards usage.

Key words: Public Sector Accounting; International Public Sector Accounting Standards; Income and expenditures.

JEL classification: M41.