

# Regulace a implementace účetních standardů ve veřejném a neziskovém sektoru v USA<sup>#</sup>

*Jana Ištvánfyová\* – Ladislav Mejzlík\*\**

## Úvodem

Účetnictví vlády USA je speciální oblastí, která v posledních desetiletích prošla významnými změnami. Standardy pro účetnictví vlády prošly vývojem tak, jak se měnily nároky a tím i složitost přípravy účetních výkazů vládních institucí. Příprava smysluplných účetních údajů širokému okruhu uživatelů není jednoduchým úkolem. Z uvedených důvodů a jako reakci na nové výzvy zavedla americká Rada pro účetní standardy vlády (US GASB – Governmental Accounting Standards Board, GASB, 2008) v nedávné době pozměněný model účetních výkazů.

V současné době je tvorbou účetních standardů vlády pověřena GASB která je sesterskou organizací Rady pro standardy finančního účetnictví (USFASB – Financial Accounting Standards Board, FASB, 2008), která je zaměřena primárně na tvorbu národních amerických účetních standardů pro subjekty soukromého sektoru, a to jak komerčních tak neziskových účetních jednotek.

Před založením GASB účetní standardy vlády byly vyhlášovány Národní radou pro účetnictví vlády (NCGA). Prvních několik sbírek účetních standardů pro municipální účetnictví vydané NCGA v roce 1934 se staly známými jako „Modrá kniha“. V současné době je cílem „Modré knihy“ poskytnout předkladatelům účetních výkazů (a jejich auditorům) detailní a praktický návod jak implementovat závazné účetní standardy.

Tento článek rozebírá následující témata související s pozadím vývoje a účelu standardů účetnictví vlády:

- subjekty spadající pod principy účetnictví vlády,
- cíle účetnictví vlády a finančního výkaznictví,
- hierarchie standardů účetnictví vlády.

Během posledních 25 let prošla oblast účetnictví vlády a auditu jejích účetních výkazů rychlým vývojem. Zpočátku byly obecně používané standardy jen souborem pravidel, kterými se řídily jen některé vládní jednotky. V současné době však narůstá počet subjektů, které používají pro své vykazování tyto specializované standardy. Díky této standardizaci roste i míra jistoty uživatelů pracujících s účetními výkazy vládních subjektů.

---

# 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

\* Dr. Ing. Jana Ištvánfyová – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <istvanfy@vse.cz>.

\*\* Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. – docent, vedoucí katedry; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <lmejzlík@vse.cz>.

GASB vytvořil nový model účetního výkaznictví, který vyústil ve zcela odlišný pohled na vládní účetní výkazy ve srovnání s dosavadní úpravou. Dopady změn se odrazily následně ve standardech účetnictví vlády. Předkladatelé, auditoři a uživatelé vládních účetních výkazů musí rozumět požadavkům těchto standardů tak, aby splnili jejich požadavky na vykazování.

## 1 Jednotky spadající pod principy účetnictví vlády

Následující jednotky spadají pod obecně uznávané principy účetnictví vlády:

- vládní instituce (jednotlivých států USA),
- instituce na úrovni municipalit, tj. lokálních, obecních vlád (u nás samospráva – města, okresy, obce),
- veřejné instituce jako jsou vládní ubytovací zařízení, vodohospodářské a letištní úřady apod.,
- veřejné vysoké školy a univerzity,
- základní a střední školy,
- důchodové systémy zaměstnanců veřejného sektoru,
- veřejné nemocnice a další poskytovatelé zdravotní péče.

Účetní jednotky spadající do působnosti standardů účetnictví vlád jsou někdy rozlišovány jako obecní (lokální) vlády (tj. samosprávná města, obce, okresy, kraje) nebo vlády se zvláštním účelem (termín užívaný GASBS 34 definovaný jako jiný subjekt než obecní vláda). Účetní jednotky vlády, obecní i se zvláštním účelem spadají do působnosti obecně uznávaných standardů účetnictví vlády.

Neziskové organizace obecně nejsou zahrnuty do působnosti standardů účetnictví vlády, pokud nejsou považovány za vládní neziskové organizace. Stejně tak se standardy netýkají federální vlády a jejích agentur a úřadů. Přestože jsou neziskové organizace a federální vláda obecně zahrnovány do „veřejného sektoru“, ne všechny jeho jednotky jsou předmětem principů účetnictví vlády a definice vládního účetnictví a veřejného sektoru se v tomto ohledu nekryjí.

Definice vládních neziskových organizací (spadající do působnosti standardů účetnictví vlády vyhlášenými GASB) vychází z příručky AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) pro audit a účetnictví neziskových organizací (dále jen Příručka). Příručka vymezuje vládní organizace jako „veřejné společnosti a politické útvary“. Ostatní organizace jsou považovány Příručkou za vládní organizace, pokud vykazují alespoň jeden z následujících znaků:

- veřejná volba, jmenování nebo schvalování většinového počtu úředníků, kteří řídí danou účetní jednotku vládou nebo samosprávou;
- možnost jednostranného zrušení (rozpuštění) vládou, přičemž čistá aktiva zrušené účetní jednotky náleží a jsou převedena na vládu;
- pravomoc uzákonit a vybírat (vymáhat) daně.

Následující jednotky jsou příklady „veřejných společností“ typických na úrovni místních (lokálních) vlád. Tyto organizace, splňují-li definici Příručky, jsou považovány za vládní instituce:

- veřejné nemocnice,
- hospodářské rozvojové instituce,

- ubytovací organizace veřejného sektoru,
- vodárny a kanalizace,
- elektrárenské a plynárenské společnosti,
- sázkové společnosti,
- instituce zabývající se podporou průmyslu,
- instituce pro rozvoj vzdělávacích systémů a podporu vzdělávání.

Tyto organizace jsou nejčastěji zakládány zákony v rámci legislativního procesu. Jejich činnost a statut lze měnit jen prostřednictvím legislativních pravidel.

GASBS 34 omezil zjevné nesoulady, které existovaly v minulosti v oblasti účetních výkazů vládních neziskových organizací. Před zavedením GASBS 34 bylo těmto organizacím umožněno postupovat podle modelu AICPA pro neziskové organizace, přestože se jich zároveň týkaly požadavky na zveřejňování výkazů dle GASB. V praxi pak výkazy nebyly vnitřně konzistentní, obsahovaly zkreslené údaje a podstatné informace v takových účetních závěrkách chyběly. Účetní výkazy organizací sestavené dnes plně podle GASBS 34 jsou již bez těchto vad. Především vlády zvláštního účelu by měly využívat účetních pravidel vymezených v GASBS 34 a zveřejňovat veškeré možné údaje požadované GASB.

Zavedení GASBS 39 vede k tomu, že větší počet neziskových organizací je součástí celkových účetních výkazů příslušné vlády nebo vládní instituce. V takovém případě GASBS 39 nepožaduje po neziskových organizacích, aby jejich výkazy byly v plné shodě s požadavky na účetní výkazy příslušné instituce. I přes jejich začlenění pod vládní instituce, není velké množství organizací (např. fund-raisingové nadace) považováno za vládní organizace a nadále musí zveřejňovat své účetní výkazy podle FASB. Osoba připravující výkazy neziskové organizace (dle FASB) začleněné do modelu vládního výkaznictví (na principech GASB) musí oddělit takové výkazy od výkazů primární vlády, nejlépe vykázáním na samostatné stránce. Například příloha E GASBS 39 obsahuje ukázkou samostatného vykázání neziskové nadace, která je součástí veřejné univerzity.

## **2 Cíle účetnictví vlády a finančního výkaznictví**

Potřeba oddělených standardů účetního výkaznictví vlád vychází z identifikace uživatelů účetních výkazů místních vlád a samospráv, zájmů těchto uživatelů a celkového pojetí výkaznictví vlád.

V roce 1987 vydal GASB Konceptní standard číslo 1, Cíle finančního vykazování (Governmental Accounting Standards Board Concepts Statements, GASBSC 1), který identifikuje primární uživatele účetních výkazů místních a centrálních vlád. Za účelem definice hlavních cílů účetního výkaznictví vlád poskytuje GASB hlavní charakteristiky vládního prostředí (Ruppel, 2007):

- po organizační stránce a z hlediska poskytovaných služeb se jedná primárně o vládní strukturu;
- ovládání (řízení a kontrola) je primárně prováděno vládou;
- hospodaření je primárně řízeno prostřednictvím fondů (fondové hospodaření);
- odlišnosti a rozdíly mezi obdobně konstruovanými vládami;
- významné investice do aktiv negenerující výnosy;
- politický charakter procesů;
- uživatelé účetních výkazů;
- účel a způsob využití účetních výkazů;

- povaha hospodářských činností.

GASBCS 1 popisuje veřejnou důvěryhodnost a skládání účtů za základní kámen celého účetního výkaznictví vlád. Skládání účtů vyžaduje, aby vlády svým občanům obhájily nárůst potřeby veřejných prostředků a účel, ke kterému jsou využívány. Povinnost skládat účty stojí na předpokladu, že občané mají právo na údaje o hospodaření, právo na jejich ověření a na veřejnou diskusi o nich s volenými zástupci.

Požadavek na zachování majetkové podstaty (zachovávání výše jmění) mezi jednotlivými účetními obdobnými vychází z požadavku na vyrovnané rozpočtové hospodaření místních vlád, které by neměly dopustit zvyšování daňové zátěže budoucích generací pro zajištění svých základních potřeb v přítomnosti. GASBCS 1 považuje uchování výše jmění za důležitou část důvěryhodnosti a skládání účtů a za nezbytnou součást principů veřejné správy a proto musí být při určování cílů účetního výkaznictví tato skutečnost vždy brána v úvahu. Účetní výkazy mají uživatelům pomoci porozumět, zda výnosy běžného období jsou schopny pokrýt potřeby běžného roku a zda budoucí daňoví poplatníci nebudou zatíženi břemenem služeb čerpaných v minulosti.

## 2.1 Charakteristiky efektivního účetního výkaznictví

**Srozumitelnost** – účetní závěrky vlád mají být zveřejňovány v co nejjednodušší formě, tak, aby byly pochopeny i uživateli, kteří nejsou detailně srozuměni s účetními standardy. To ovšem neznamená, že by některé údaje měly zůstat nezveřejněny jen proto, že jsou obtížně pochopitelné.

**Spolehlivost** – údaje zveřejňované v účetních závěrkách musí být nezávisle ověřitelné a musí věrně zobrazovat to, co zobrazovat mají. To znamená, že informace musí být ucelené a nic významného a důležitého nesmí být opomenuto, tak aby byly popsány všechny zásadní události a podmínky za jakých byly sestaveny. Spolehlivost účetních závěrek je ovlivněna odhady prováděnými při oceňování a nejistotou spojenou s charakterem oceňovaných položek. Účetní výkaznictví tak nutně vyžaduje kromě vlastního vykázání i slovní popis a vysvětlení předpokladů použitých v procesu oceňování.

**Významnost** – významnost stojí na předpokladu, že existuje přímé spojení mezi zveřejňovanou informací a jejím účelem. Informace je považována za významnou, pokud má vliv na rozhodování uživatele při posuzování konkrétního problému, podmínek či událostí.

**Aktuálnost** – aby účetní výkazy byly přínosem pro rozhodování uživatelů, musí být zveřejněny krátce po skončení popisovaných událostí. Včasnost může být za určitých okolností tak podstatná, že je účelné obětovat určitou úroveň přesnosti a detailu zobrazované informace právě včasnosti poskytované informace.

**Konzistence** – předpokládá se, že jednou přijatý účetní princip či metoda budou používány analogicky ve všech podobných transakcích a událostech. Tato konzistence se projevuje ve všech oblastech účetního výkaznictví a představuje zejména metody oceňování, účetní báze a vymezení účetní jednotky.

**Srovnatelnost** – účetní závěrka musí umožnit srovnání jednotlivých vlád v oblasti vynakládaných nákladů na určité činnosti a analýzu a posouzení jednotlivých složek jejich výnosů. Důsledkem srovnatelnosti je skutečnost, že příčinou rozdílů mezi jednotlivými

účetními závěrkami jsou spíše rozdíly v zobrazovaných transakcích a událostech než v použití alternativních nebo nekonzistentních účetních postupů a metod.

## 2.2 Cíle finančního výkaznictví

GASBCS 1 bere v úvahu všechny výše uvedené faktory a popisuje to co GASB vyhlásila jako cíle účetního výkaznictví vlád. Veškeré dále uvedené cíle pramení z přesvědčení GASB o tom, co je nejpodstatnějším úkolem účetní závěrky, a to je veřejné **skládání účtů**. GASB dospěla k přesvědčení, že stejné cíle jaké mají obchodní činnosti, se vztahují i na vládní činnosti, neboť i obchodní činnosti jsou v konečném důsledku spojeny s hospodařením vlád a vlády by se z nich měly zodpovídat před veřejností.

V okamžiku, kdy GASB významně pozměňuje model finančního výkaznictví vlád, je velmi důležité pochopit cíle účetního výkaznictví, tak jsou popsány v GASBCS 1.

Předkladatelé i auditoři účetních závěrek vládních účetních jednotek musí mít na zřeteli a chápat tyto cíle jako součást širšího koncepčního rámce účetní úpravy, které dopadají na velké množství transakcí, představujících relativně neurčitou „šedou“ zónu, jež je obtížně exaktně definovatelná. Velmi často se stává, že přesný postup v konkrétních účetních situacích není přímo z ustanovení přijatých standardů nepochybný a jasně zřejmý. Pochopení cílů účetního výkaznictví a koncepčního rámce, který tyto cíle sleduje, by právě mělo usnadnit zaznamenání případně sporných transakcí v souladu s přijatými standardy.

## 3 Hierarchie standardů účetnictví vlád

GASB je odpovědná za tvorbu a vydávání účetních principů pro vlády. Způsob, jakým GASB zveřejňuje účetní standardy, závisí na vlivu a předpokládaném dopadu, který nově přijímaný standard bude mít. Způsob, jakým je nová problematika či téma přijato k posouzení a přichází z více zdrojů zahrnujících nejen samotné vlády, ale i nezávislé auditory, členy a zaměstnance GASB a další. Dále mohou témata k posouzení přinášet poradní komise, jako např. GASAC. Na základě podnětů od jednotlivců, organizací a skupin beroucích v úvahu důležité odborně-technické aspekty, které musejí být brány v úvahu, připraví GASB vlastní program dalšího postupu (plán práce). Jakmile je takový program přijat, zajistí GASB dostatečné personální kapacity pro provedení hlubších analýz a vyhledání případných alternativ řešení. Po prvotním průzkumu, vydají zaměstnanci GASB tzv. Výzvu k podání komentářů (ITC) nebo Diskusní memorandum (DM), které dává prostor zainteresovaným skupinám, aby posoudily výhody a nevýhody navrhovaných alternativních řešení, jsou-li přípustná. Výsledkem zpětné odezvy vyplývající z ITC nebo DM je vydání návrhu finálního textu standardu. GASB předloží veřejnosti tento Zveřejněný návrh (ED) k veřejné diskuzi. V případě přetrvávajících otázek, problémů či pochybností, může GASB vydat Předběžné posouzení (PV) a od zainteresovaných skupin očekává diskuzi jen v nevyjasněných oblastech s cílem zpracovat dané téma do Návrhu standardu.

V oblastech, které nejsou tak složité nebo neobsahují alternativní řešení, může GASB vynechat fáze ITC nebo DM a přistoupit přímo k vydání Zveřejněného návrhu. Tento postup je nejčastější. Diskusní memorandum a Výzva ke komentářům je rezervována jen pro skutečně sporné oblasti a případy.

GASB posuzuje zpětnou vazbu získanou ze Zveřejněného návrhu a na jejím základě vydává finální text standardu. Jestliže získaná zpětná vazba je ve výrazném nesouladu se Zveřejněným návrhem má GASB možnost rozhodnout se, zda před tím než vydá konečné

znění Standardu, vydá ještě druhou upravenou verzi Zveřejněného návrhu k posouzení odborné veřejnosti.

Uvedený postup se používá při vydávání nového standardu nebo interpretace již existujícího standardu. Vedle standardů a interpretací, vydává GASB rovněž technické bulletiny (TB) a implementační příručky (známé díky své formě otázek a odpovědí jako tzv. „Q&As“). Tyto dva dokumenty nejsou předmětem uvedeného postupu používaného pro standardy a interpretace. Bulletiny a příručky bývají vydávány odbornými zaměstnanci GASB a jejich vydání může pozastavit svým rozhodnutím většina členů rady GASB, pokud má proti nim námitky.

### **Hierarchie Obecně uznávaných účetních zásad (GAAP) pro vlády v případě vládních jednotek:**

- **Úroveň A** – oficiálně přijaté principy obsažené ve vyhláškách a interpretacích GASB, výroky AICPA a FASB vztahující se přímo na účetní jednotky státních a místních vlád definovaných ve vyhláškách a interpretacích GASB;
- **Úroveň B** – technické bulletiny GASB, příručky a vyhlášky IAA a AICPA schválené GASB pro účetní jednotky státních a místních vlád;
- **Úroveň C** – praktické bulletiny AICPA AcSEC (The AICPA Accounting Standards Executive Committee) určené pro účetní jednotky státních a místních vlád schválené GASB, konsensuální ustanovení účetní skupiny organizované GASB za účelem společného postupu při řešení účetních otázek. (Tato skupina EITF (FASB Emerging Issues Task Force) nebyla zatím svolána);
- **Úroveň D** – nejnižší úroveň zahrnuje implementační příručky vydávané odbornými zaměstnanci GASB a obecné postupy přijaté v oblasti státních a místních vlád.

### **Závěr**

Účetnictví vlád je složitou a specializovanou oblastí účetnictví. Tento článek je pojat jako úvod k základním konceptům účetního výkaznictví vlád používaných v USA. Účetnictví vlád je stále rychleji se rozvíjející se disciplínou a obsahuje nepřeberné množství témat k řešení, výzkumu a diskuzi.

Samostatnou oblastí související s popisovanou problematikou jsou Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS), které vyhotovuje a zveřejňuje IPSAS. Jejich obsah a význam, stejně jako možnosti a meze jejich implementace jsou velmi aktuální i v ČR v souvislosti s reformou účetnictví veřejného sektoru České republiky, která právě probíhá. Oficiální překlad IPSAS do češtiny (IFAC, 2005) je organizován a financován v ČR Nejvyšším kontrolním úřadem a prováděn z podstatné části pracovníky katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Implementace IPSAS do účetního výkaznictví vlád a veřejného sektoru celkově přináší implementaci řady doposud neuplatňovaných principů, metod a postupů, zejména přechod na aktuální bázi takového účetnictví, které umožní získání nových informací o hospodaření vlád použitelných například pro mezinárodní srovnávání a rozhodování mezinárodních institucí a uživatelů těchto výkazů obecně. Tento proces probíhá s různou mírou intenzity ve všech členských zemích Evropské unie a v ČR již proběhla první nezbytná etapa této reformy představovaná nezbytnou novelou účetních předpisů, zejména zákona o účetnictví. Tato problematika však není předmětem tohoto příspěvku.

## Literatura

- [1] FASB (2008): *Financial Accounting Standards Board*. [on-line], Norwalk, Financial Accounting Standards Board, c2008, [cit. 20<sup>th</sup> September, 2008], <<http://www.fasb.org>>.
- [2] GASB (2008): *Governmental Accounting Standards Board*. [on-line], Norwalk, Governmental Accounting Standards Board, c2008, [cit. 20<sup>th</sup> September, 2008], <<http://www.gasb.org>>.
- [3] IFAC (2005): *Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor*. Praha, Nejvyšší kontrolní úřad, 2005.
- [4] Ruppel, W. (2007): *Wiley GAAP for Governments 2007: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments*. New York, Wiley, 2007.

## **Regulace a implementace účetních standardů ve veřejném a neziskovém sektoru USA**

*Jana Ištvánfyová – Ladislav Mejlík*

### **ABSTRAKT**

Standardy pro účetnictví vlád v USA prošly vývojem tak, jak se měnily nároky a složitost sestavování účetních výkazů vládních institucí. Příprava smysluplných účetních informací širokému okruhu uživatelů není jednoduchým úkolem. Jako reakci na tuto výzvu zavedla Rada pro standardy účetnictví vlády (GASB) nedávno pozměněný model účetních výkazů. Prvních několik sad účetních standardů pro municipální účetnictví vydaných Národní radou pro účetnictví vlády (NCGA) v roce 1934 se stalo známých jako „Modrá kniha“. GASB vytvořil nový model účetního výkaznictví, který vyústil ve zcela odlišný pohled na vládní výkazy ve srovnání s dosavadní úpravou. Potřeba oddělených standardů účetního výkaznictví vlád vychází z identifikace uživatelů účetních výkazů místních vlád a samospráv, zájmů těchto uživatelů a celkového pojetí výkaznictví vlád. Účetní výkaznictví má uživatelům pomoci porozumět, zda výnosy běžného období jsou schopny pokrýt potřeby běžného roku a zda a jak budou budoucí daňoví poplatníci zatíženi břemenem služeb čerpaných v minulosti.

**Klíčová slova:** Účetní standardy vlád, vládní účetní závěrky, vládní účetní jednotky, GASB, účetní výkaznictví vlád a veřejného sektoru.

## **Regulation and Implementation of Accounting Standards in the Public and Non-profit Sector in USA**

### **ABSTRACT**

As governmental accounting standards have developed, the complexities of preparing financial statements for governmental entities have greatly increased. Providing meaningful financial information to a wide range of users is not an easy task. Adding to these challenges, the Governmental Accounting Standards Board (GASB) recently introduced sweeping changes to the governmental financial reporting model. Currently, governmental accounting standards are established by the GASB. The first of several collections of municipal accounting standards issued by the National Council on Governmental Accounting (NCGA) in 1934 became known as the “blue book”. The GASB has completed its new model for financial reporting by governments that results in a radically different look to governmental financial statements from those of the past. The need for separate financial reporting standards for governments depends on the identities of the groups of users of the financial statements of state and local governments, the objectives of these readers and users, and the overall objectives of governmental financial reporting. Financial reporting should help users assess whether current-year revenues are sufficient to pay for the services provided that year and whether future taxpayers will be required to assume burdens for services previously provided.

**Key words:** Governmental accounting standards, governmental financial statements, governmental entities, GASB, financial reporting by governments.

**JEL classification:** H83, M48.