

Základní odlišnosti ve vymezení dlouhodobých aktiv z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

*Lukáš Poutník**

Abstrakt:

Příspěvek se zabývá základními odlišnostmi ve vymezení dlouhodobých aktiv z pohledu české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Od roku 2009 probíhá v rámci českého veřejného sektoru účetní reforma, jejímž cílem je vytvoření transparentních účetních pravidel postavených na základě akruální báze. V mezinárodním prostředí již taková pravidla existují v podobě Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor. Cílem tohoto příspěvku je identifikace a následné porovnání základních metodických prvků, které od sebe obě tato pojetí odlišují.

Klíčová slova: Účetnictví veřejného sektoru; Akruální báze; Dlouhodobá aktiva; Česká účetní legislativa; Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.

JEL klasifikace: M41, H83.

1 Úvod

Proces konvergence výkaznictví veřejného sektoru, který má napomáhat zejména srovnatelnosti údajů obsažených v účetní závěrce, již ovlivňuje většinu národních účetních právních úprav, a to Českou republiku nevyjímaje. Pro zajištění tohoto cíle by měla být při tvorbě národní účetní legislativy zajištěna vysoká odbornost a transparentnost. V současné době tyto zcela zásadní charakteristiky splňují Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (dále jen „standards“ či „IPSAS“), jejichž existence je přímo spjata s procesem konvergence. Doposud vydané standardy lze obecně chápat jako vhodnou informační základnu pro tvorbu národních účetních pravidel ve formě ucelené koncepce. Standardy jako celek vycházejí z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (též „IFRS“), a proto pokrývají velmi rozsáhlou účetní problematiku. Vezmeme-li v potaz, že položky dlouhodobých aktiv představují na základě souhrnných údajů Ministerstva financí za rok 2016 téměř 80% podíl na celkové bilanční sumě všech subjektů veřejného sektoru, za které se sestavují konsolidované výkazy za Českou republiku (MFČR,

* Lukáš Poutník; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xpoul04@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu IP100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

2018), lze potom v rámci finanční pozice předpokládat, že právě způsob jejich zachycení do značné míry reprezentuje přiblížení národních účetních legislativ ve vztahu k jednotnému přístupu obsaženému ve standardech. Můj výzkum je založen na rozdílové analýze účetních koncepcí, postupů účtování a vlastního účetního zachycení dlouhodobých aktiv v účetní závěrce dle standardů a české účetní legislativy (též „ČÚL“). Po provedení rozdílové analýzy bude možno identifikovat zásadní rozdíly, které ze současného vymezení vyplývají. Předmětem výzkumu je platná česká právní úprava a vybrané standardy, primárně se jedná o IPSAS 31 – Nehmotný majetek a IPSAS 17 – Pozemky, budovy a zařízení. Způsob provedení rozdílové analýzy je podložen řadou publikací či odborné literatury, která se zabývá tímto tématem.

2 Přehled literatury

Daniela Artemisa Calu, Ileana Cosmina Pitulice, Madalina Dumitru a Catalina Gorgan (2008) provedli empirický výzkum zabývajícím se vypovídací hodnotou účetní závěrky u subjektů veřejného sektoru v Rumunsku. Výzkum obsahoval řadu hypotéz, které jsou aplikovatelné i pro státy typu České republiky, kde rozpočtový pohled donedávna dlouho převládal nad akruálním přístupem podvojného účetnictví. Při svém výzkumu provedli rovněž srovnání s pojetím dle IPSAS. V rámci tohoto srovnání konstatovali, že je rumunské vymezení ještě příliš provázáno s rozpočtovými potřebami státu, než aby mohlo odpovídat obecnému účetnímu přístupu obsaženému v IPSAS. Autoři v závěru rovněž zmínili oblast dlouhodobého nehmotného majetku, který podle jejich názoru nebývá často v rumunském prostředí zachycován dle své věcné povahy, ale podle formálních požadavků vyplývajících z nepřiliš konzistentního přístupu zákonných regulí. Drazic Lutlisky a Hrvoj Percevic (2011) publikovali článek, ve kterém se soustředili na aspekty oceňování majetku prostřednictvím konceptu reálné hodnoty na konkrétních příkladech chorvatského veřejného sektoru. Autoři se v článku rovněž zabývali institutem testování hodnoty aktiva na snížení hodnoty dle metodiky IPSAS a jeho potenciálním využitím v chorvatských podmínkách. V rámci ocenění na bázi reálné hodnoty dlouhodobých aktiv v závěru konstatovali, že je vždy spolehlivější a pro externí uživatele více srozumitelné, pokud oceňovací model vychází ze srovnatelných tržních cen, nikoli z diskontovaných peněžních toků. Eugeniu Turlea, Aurelia Stefanescu a Florina Nicolae (2011) provedli analýzu zaměřenou na oblast dlouhodobého hmotného majetku, ve které porovnávali rumunskou účetní legislativu s pravidly obsaženými v IPSAS. Jednalo se o komparativní analýzu, jejímž výsledkem byl popis jednotlivých účetních metodických prvků s dopadem na účetní závěrku. Autoři se rovněž pokusili přiblížit odlišné přístupy ocenění související s odlišnou klasifikací aktiv dle předem stanovených parametrů. Ovidiu Constantin Bunget, Rodica Gabriela Blidisel, Liliana Feleagea a Irimie Emilia Popa (2014) představili komplexní studii zaměřenou

na specifika dlouhodobého majetku, a to ve vazbě na výkaznictví nižších územních samosprávných celků. Z věcného hlediska se kriticky vyjádřili zejména k oceňovacím technikám, které na bázi reprodukčních pořizovacích cen označili za příliš subjektivní. V případě tvorby majetku vlastní činností naopak kladně zhodnotili kalkulační přístup zahrnující vybrané nákladové druhy do vstupní ceny. Za klíčovou oblast označili nejednoznačnost ekonomického přínosu z držby vybraných složek nehmotného majetku pro subjekty veřejného sektoru s patřičným důrazem na princip přiřazování nákladů k výnosům. Dumitru Matis a Andrea Cirstea (2015) provedli výzkum zaměřený na konsolidovanou účetní závěrku státu dle metodiky IPSAS. Z hlediska vymezení dlouhodobého majetku akcentovali obecné atributy dlouhodobých aktiv, které musí být vždy splněny, a zároveň uvedli názorné příklady, na základě kterých ilustrovali význam rozlišování nákladů běžného období od výdajů na pořízení dlouhodobého majetku. Michal Svoboda (2016) se zabýval problematikou sblížení české účetní legislativy pro veřejný sektor s mezinárodním prostředím, kde popsal základní milníky již provedené české účetní reformy, které byly inspirovány standardy.

3 Cíle a východiska komparativní analýzy

Základním východiskem pro komparativní analýzu je sběr dat, která jsou relevantní a jejichž porovnáním lze dospět k požadovanému cíli. Implicitně je v analýze dále uvažována specifická charakteristika aktiva pro veřejný sektor, a to využitelný potenciál, který souvisí s mimořádným postavením státu v ekonomice a s existencí přirozeného monopolu a pozitivních externalit. Tento potenciál je blíže definován v Koncepčním rámci standardů a představuje rozšíření ekonomického prospěchu dle IFRS. V rámci tohoto potenciálu lze jistá omezení základních účetních principů identifikovat zejména v principu přiřazování nákladů k výnosům. Stát ze své vrchnostenské pozice ukládá, vybírá a vymáhá daně, které jsou dle svých charakteristik neúčelové, nedobrovolné, nenávratné a neekvivalentní. Oproti tomu orgány státní správy a samosprávy mají za úkol zabezpečovat funkce státu. V návaznosti na tato specifika lze dlouhodobá aktiva pod kontrolou státu považovat za nástroje národohospodářské politiky, jejichž pravdivé účetní zobrazení je jen např. z hlediska kontroly hospodaření státu zcela nepostradatelné. Hlavním cílem analýzy je identifikace největších rozdílů účetního výkaznictví dle českého pojetí a dle IPSAS a zároveň rozpoznání rizikových metodických prvků, které by mohly vést k rozdílné interpretaci účetní závěrky. Předmětem analýzy jsou základní účetní principy obsažené v české účetní legislativě a pravidlech dle IPSAS. Kromě základních principů jsou v rámci uznání aktiv proti sobě postaveny metodické prvky dle Koncepčního rámce standardů, IPSAS 17 a 31 proti normativnímu vymezení dle českých právních předpisů, konkrétně dle zákona č. 563/1991 Sb. a jeho prováděcí vyhlášky č. 410/2009 Sb. Ze základních účetních metodických prvků byly dále samostatně analyzovány způsoby ocenění (např. z titulu povinného užití

příslušné oceňovací základny) a aplikace účetních metod specifických pro dlouhodobý majetek (např. způsob odpisování či tvorba opravných položek). Tato oblast je v českém pojetí vymezena zejména Českými účetními standardy č. 708 a 710. Pro lepší přehlednost výsledků analýzy jsou jednotlivá pravidla a metodické prvky porovnávány ve formě tabulky, a to podle tří základních věcných okruhů. Jedná se o obecná pravidla vykazování dlouhodobého majetku, specifika dlouhodobého hmotného majetku a specifika dlouhodobého nehmotného majetku. Vlastní porovnání bylo prováděno dle měřítka shody, podle kterého lze v každém řádku tabulky identifikovat, zda se jedná o absolutní shodu, částečnou shodu nebo o zjištěnou odlišnost. Pokud je účetní princip, např. způsob oceňování, či jednotlivý účetní prvek, např. rozdílné definice výzkumu a vývoje, v obou pojetích zcela totožný a jeho aplikace se provádí identicky, jde o absolutní shodu. V případech, kdy jsou základní teze vtěleny do obdobného metodického instrumentu, ale nelze je označit za absolutní shodu, jde o shodu částečnou. Hranici odlišnosti či částečné shody od sebe odlišují zejména účetní prvky a principy, které mají významný dopad na uživatele účetní závěrky. Jedná se např. o způsob testování aktiva na snížení hodnoty k rozvahovému dni.

4 Komparace základních metodických prvků mezi standardy a českou účetní legislativou

V rámci obou koncepcí je zásadním rozdílem již samotný přístup. Zatímco v českém pojetí se spíše uplatňuje normativní pojetí, které se primárně opírá o kvalitu obsahového vymezení jednotlivých syntetických účtů, přístup IPSAS lze spíše považovat za pozitivní, který je postaven na obecných principech. Oproti českému pojetí mají standardy definovány Koncepční rámec, který shrnuje základní východiska a cíle účetního výkaznictví. Českému pojetí v současné době obdobný základ chybí, a proto jsou některé základní principy, cíle a definice uživatelů účetního výkaznictví implicitně skryty v prováděcích vyhláškách či jiných pramenech práva bez patřičného důrazu. Důsledkem toho je pak skutečnost, že kontrolní orgány v českém prostředí často přicházejí s nálezy, které jen dále prohlubují právní i odbornou nejistotu. Kromě toho koncepční rámec slouží jako východisko pro účetní případy, kdy daná problematika není upravena žádným konkrétním standardem. V případě, že se v českém prostředí vyskytne účetní případ, který není normativní legislativou explicitně definován, účetní jednotka je odkázána na vydání svojí vlastní účetní směrnice, což může mít negativní dopad např. při sestavování konsolidované účetní závěrky státu. Subjekty spadající do veřejného sektoru jsou v České republice definovány zákonem č. 563/1991 Sb. pouze jejich taxativním výčtem, přičemž další právní normy rozvádějí jejich činnost a další popis. Oproti tomu vymezení dle Koncepčního rámce IPSAS je mnohem komplexnější a dovoluje zahrnout větší množství subjektů, které se mohou stát vykazující jednotkou. Jedná se především o subjekty bez právní subjektivity, jako

jsou například programy či jinak ucelené oblasti aktivit, které také vykonávají činnost v rámci veřejného sektoru, a proto by bylo vhodné je za danou oblast rovněž zveřejňovat. Za další zásadní nedostatek české právní úpravy lze považovat absenci základních účetních pojmů, jako je „aktivum“, „výnos“ nebo „náklad“. Jejich neexistující definice vedou k tomu, že si účetní jednotky veřejného sektoru vybrané pojmy interpretují různě, a tím pádem vykazují nesrovnatelné údaje. Mimo to nejsou v českém pojetí uvedené pojmy používány v jediném či jednotném smyslu. Na základě tohoto nedostatku v souvislosti s další neúplností či nejasností v rámci aplikace vybraných účetních pravidel není možné konstatovat, zda jsou údaje uvedené v účetních závěrkách spolehlivé. Vzhledem k nedefinování jednotlivých prvků není v českém pojetí brán zřetel ani na využitelný potenciál či ekonomický prospěch, jež vyjadřuje podstatu mnoha účetních prvků vymezených Koncepčním rámcem IPSAS.

Obě koncepce mají naopak společnou aplikaci prvků založených na akruálním principu jako je odpisování dlouhodobého majetku, tvorba opravných položek k aktivům či tvorba rezerv z titulu vyjádření rizika, které hrozí vykazované účetní jednotce. Dále mají velmi podobně definovány kvalitativní charakteristiky informací a požadavky na vedení účetnictví, které v českém pojetí nejsou v zásadním rozporu s IPSAS. Problémem českého pojetí však je, že všechny tyto skutečnosti nejsou definovány koncepčně do jediné soustavy, a proto nemusí být vnímány v jejich celkovém důsledku. Za základní principy účetnictví státu lze v obou koncepcích identifikovat princip věrnosti zobrazované informace, tedy věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Tohoto principu je možné dosáhnout pomocí správných, úplných a včasných informací. Zvýšení vypovídací schopnosti informací lze dosáhnout právě zkrácením období mezi vznikem informace a stavem, o kterém vypovídá. Současné obsahové vymezení položek dlouhodobého majetku dle české účetní legislativy je spíše technickým prvkem, od kterého se ve finále očekává umístění do příslušného řádku detailně určené podoby účetního výkazu. Předdefinované formuláře výkazů také zabraňují možnostem volby při výběru a prezentaci určitých informací uvedených v účetní závěrce. Koncepční rámec IPSAS tedy klade větší důraz na zásadu přednosti obsahu před formou. V rámci vymezení oceňovacích metod není mezi oběma systémy zásadní rozdíl, avšak na straně pojetí IPSAS lze najít mnohem větší variabilitu ohledně použití oceňovacích metod. Oproti českému pojetí standardy konkrétně nestanovují, na jakou položku je příslušná oceňovací báze vysloveně určená, spíše popisují, na jakých principech je založena a jaké jsou její přednosti či omezení. Většina metod v rámci standardů je založena na běžných cenách a pracuje s užitím modelu diskontovaných peněžních toků. Implementace více oceňovacíchází do systému českého účetnictví a větší variabilita by pravděpodobně pomohla ke zlepšení vykazovaných informací v účetních závěrkách veřejného sektoru. Vzhledem k tomu, že je rozpočet v českém pojetí vykazován na současných příjmech a výdajích, bylo by vhodné

k odpovídajícímu období vztáhnout také související majetek a závazky, které pomáhají dané peněžní toky generovat.

V případě nehmotného majetku lze dle českého pojetí rozlišovat základní tři skupiny aktiv, a to nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok. U prvních dvou je jejich nejdůležitější charakteristikou skutečnost, že musí být pořizovány k obchodování nebo musí být nabyty od jiných subjektů. Velmi častým příkladem jsou například počítačové programy vytvořené vlastní činností. Pokud nejsou vytvořeny za účelem obchodování, pak se jedná čistě o provozní náklady, nikoli o aktivaci nákladů z titulu tvorby nového dlouhodobého nehmotného aktiva. Za nehmotný výsledek výzkumu je možné označit mnoho aktiv, ať už studii proveditelnosti, článek ve sborníku nebo nový výrobní postup či technologii. Důležité je brát na zřetel ekonomický užitek či jinak využitelný potenciál pro účetní jednotku z daného aktiva, dále pak dobu, po kterou tento potenciál bude pravděpodobně plynout, identifikovatelnost či oddělitelnost majetku od souboru jiných aktiv a jeho ocenitelnost. Na rozdíl od českého pojetí mezinárodní účetní standardy nepovažují výsledky výzkumu za dlouhodobé nehmotné aktivum, nýbrž za předmět účetního výkaznictví považují pouze oblast vývoje. Předmětem účetnictví jsou dle českého pojetí i databáze, není k nim však stanoven konkrétní syntetický účet ani položka v rozvaze. Ve vymezení softwaru je podstatné, zda jde o programové vybavení, ze kterého lze mít samostatný přínos, nebo zda jde o součást dlouhodobého hmotného majetku, bez kterého by nemohl fungovat - např. technologická obsluha výrobního zařízení. Dalším problémem jsou rozličné typy licencí, které se k danému programovému vybavení váží. I zde lze vyjít z obecných pravidel standardů a identifikovat samostatný majetek, ze kterého plyne nebo potenciálně může plynout účetní jednotce ekonomický užitek či jinak využitelný potenciál. Z evidenčního pohledu jsou například zajímavé licence typu „per user“ a typu „per device“. Pro rozpočítání pořizovací ceny jsou na první pohled patrná omezení z užítu obou typů licencí. V současné době jsou velmi palčivým tématem předkupní práva novějších verzí či záplat ve vztahu k jejich vykázání jako samostatného aktiva, ze kterého by mohla mít účetní jednotka ekonomický užitek či jinak využitelný potenciál. Dále bývá rozebírána tvorba opravných položek z titulu zastarání softwaru či oslabování jeho zabezpečení, a tím i ztráty ekonomického užítu či jinak využitelného potenciálu například v podobě nedostupnosti potřebných záplat. V českém prostředí lze rovněž otevřít oblast tvorby opravných položek u pořizovaného majetku, který ještě nebyl zařazen do užívání, ale svým současným stavem již neodpovídá předpokládaným parametrům, které účetní jednotka předpokládala. Základním atributem ocenitelných práv s dobou použitelnosti delší než jeden rok je to, že se jedná o výhradní práva duševního vlastnictví, jakými jsou autorská práva, ochranné známky, průmyslové vzory nebo patenty. Tato aktiva jsou chráněna autorstvím,

právo k jejich užití je přenositelné a účetní jednotka z něj má nebo může v budoucnu mít ekonomický užitek či jinak využitelný potenciál.

Dlouhodobý hmotný majetek je standardy i českými účetními předpisy vymezen do mnohem většího detailu, což je dáno zejména převahou podílu hmotných nad nehmotnými aktivy na celkové bilanční sumě subjektů v rámci veřejného sektoru v minulosti. Zatímco standardy reflektují zejména skutečnost, zda se jedná o investici např. ve formě investice do nemovitostí nebo o aktiva v užívání účetní jednotky, české pojetí se zaměřuje na věcné vymezení dle prostého charakteru majetku např. ve formě pozemku nebo stavby. Obsahové vymezení syntetických účtů z oblasti dlouhodobého hmotného majetku dle české legislativy detailněji dále rozlišuje např. nedokončený dlouhodobý majetek, za který se považuje jednotlivý investiční projekt, jehož náklady pořízení převyšují 40 tis. Kč z titulu materiality v rámci účetní závěrky. Obdobně je tomu dle českého pojetí i u dlouhodobého nehmotného majetku, kde je hranice významnosti stanovena na 60 tis. Kč. Důležitou podmínkou pro zařazení majetku je jeho způsobilost k užívání. Je to okamžik, od kterého se začíná majetek odpisovat. V případě užívání majetku platí dle českého pojetí normativní pravidlo odpisování po celou dobu životnost. Pokud dojde k situaci, že je majetek plně odepsán a stále z něj účetní jednotce plyne reálný ekonomický užitek či jiný využitelný potenciál, účetní jednotka je povinna tuto skutečnost uvádět v příloze v účetní závěrce. V situaci, kdy je zřejmé, že k dokončení a faktickému zařazení majetku do užívání pravděpodobně nedojde, účetní jednotky v českém pojetí přistupují k rozhodnutí o jeho zmaření, čímž de facto deklarují, že investovaly finanční prostředky na nezdařilý projekt, jehož realizace byla ukončena. Za jeden z nejvýznamnějších rozdílů lze identifikovat způsob vykazování aktiv kulturního dědictví – zatímco v českém pojetí jsou vykazovány za symbolickou 1 Kč, mezinárodní standardy nabízejí variabilitu ocenění, a to s deskriptivním vymezením dopadů na uživatele účetní závěrky. Oblast, která je naopak pro oba systémy shodná, je majetek určený k prodeji oceňovaný na bázi reálné hodnoty. V českém pojetí se jedná o tzv. disponibilní majetek, který je nabízen k odprodeji mimo veřejný sektor.

Z hlediska české účetní legislativy existuje k předchozím druhům dlouhodobých aktiv specifická skupina jejich příbuzných účtů, které věcně splňují jejich obsahová vymezení, ale jejich pořizovací cena není vyšší než 60 000 tis. Kč u nehmotného majetku a 40 tis. Kč u hmotného majetku a zároveň není nižší než 7 000 tis. Kč u nehmotného majetku a 3 tis. Kč u hmotného majetku - jedná se o drobný dlouhodobý majetek, který se neodpisuje prostřednictvím odpisového plánu, ale hned při pořízení je celá jeho pořizovací cena promítnuta do výsledku hospodaření ve formě vynaložených nákladů. Česká účetní legislativa navíc umožňuje spodní hranici pro drobný dlouhodobý majetek snížit. Poslední skupinou dlouhodobých aktiv v českém pojetí je ostatní dlouhodobý majetek, který obsahuje majetek s jinou charakteristikou než všechny předchozí. Zvláštností tohoto typu majetku je

skutečnost, že je vykazován jako dlouhodobý, i když není splněna podmínka výše ocenění jako u ostatních typů, postačuje pouze věcná odlišnost a charakterové vlastnosti dlouhodobého aktiva. V praxi se nejčastěji jedná o samostatné technické zhodnocení - např. na drobném dlouhodobém majetku, který se v českém prostředí nepřetřídí na dlouhodobý majetek s vyšší hranicí ocenění, nebo o utajované skutečnosti, které se před uživateli účetní závěrky skryjí v agregované částce zbylého majetku - např. jde o účetní výkazy armádních či civilních rozvědek a tajných služeb, kde je v zájmu bezpečnosti státu, aby nebyl majetek této povahy příliš viditelný pro vnější okruh nezúčastněných osob. Z pohledu identifikace a věcných charakteristik je zajímavý např. natočený filmový spot, který je možné s přihlédnutím k jistým podmínkám považovat jak za nehmotné výsledky výzkumu a vývoje - např. video obsahující technologický postup s detailním popisem dílčích prací, k jiným podmínkám za ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok - např. instruktážní video nebo dokonce za ostatní dlouhodobý nehmotný majetek - např. reklamní spot za účelem náboru nových zaměstnanců či instruktážní video. Dalším obdobným aktivem je studie proveditelnosti, která pokud slouží pro jednorázové rozhodování, půjde o běžný výdaj a nikoli o pořízení dlouhodobého majetku, pokud slouží a bude potenciálně sloužit pro další rozhodování, pak půjde o samostatný dlouhodobý nehmotný majetek, a pokud bylo již například rozhodnuto o pořízení jiného dlouhodobého aktiva a tato studie poslouží k jeho výstavbě či zhodnocení, jedná se pouze o součást jeho pořizovací ceny. Z těchto několika příkladů je zřejmé, jak je české normativní pojetí neobratné a při špatném výkladu vždy hrozí riziko porušení zásady přednosti obsahu před formou, na kterou není kladen patřičný důraz. Oproti tomu jasné vymezení aktiva vyplývající z Koncepčního rámce IPSAS či z konkrétních standardů je zpravidla dostatečným vodítkem pro transparentní účetní zachycení. Nejvýznamnější prvky obou koncepcí shrnuje následující přehled, syntetizující obě pojetí a čerpající z IPSAS (2016), ze zákona č. 563/1991 Sb., z vyhláška č. 410/2009 Sb. a Českých účetních standardů č. 708 a 710. Ke každé analyzované části je stručně popsáno, jak je daná problematika řešena, a je vysloven závěr o tom, nakolik se úpravy shodují.

Užití akruální báze (částečná shoda):

IPSAS: účetní případy jsou zachycovány v okamžiku jejich vzniku, nikoliv až při realizaci peněžního toku, jsou definovány pojmy „náklad“ a „výnos“.

ČÚL: účetní jednotky účtují o veškerých nákladech a výnosech bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí, avšak chybí vymezení pojmů „náklad“ a „výnos“.

Předpoklady sestavení účetní závěrky (částečná shoda):

IPSAS: kromě užití akruální báze stanoví předpoklad trvání účetní jednotky, periodicitu vykazování, věrné a úplné zobrazení skutečnosti.

ČÚL: nejedná se explicitně o předpoklady, ale stanoví nepřetržité pokračování činnosti, věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky (úplná shoda):

IPSAS: koncepční rámec klade primárně důraz na relevanci, věrnost, úplnost, srozumitelnost, včasnost a srovnatelnost, aby mohli uživatelé účetní závěrky činit rozhodnutí.

ČÚL: primární důraz je kladen na relevanci, věrnost, úplnost, srozumitelnost, včasnost a srovnatelnost, aby mohli uživatelé účetní závěrky činit rozhodnutí.

Zdůraznění zvláštního postavení veřejného sektoru (žádná shoda):

IPSAS: kromě všeobecné podmínky uznatelnosti aktiva v podobě budoucího ekonomického prospěchu je vymezen tzv. využitelný potenciál, který dostatečně reflektuje zvláštní postavení veřejného sektoru.

ČÚL: primárně se soustředí na zvláštní právní formu subjektů v rámci českého veřejného sektoru, nikoliv na specifické činnosti veřejného sektoru.

Obecná definice aktiva (žádná shoda):

IPSAS: aktivum je aktuálně ovládaný prostředek účetní jednotkou jako výsledek minulé události, ze kterého účetní jednotce plyne ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, musí být spolehlivě ocenitelné.

ČÚL: neexistuje obecná definice, pouze konkrétnější výčet jednotlivých položek rozvahy, pojem ovládání aktiva rovněž chybí, obecně není zdůrazněna ani podmínka výsledku minulé události.

Zdůraznění vybraných položek dlouhodobých aktiv (částečná shoda):

IPSAS: v rámci dlouhodobých aktiv jsou samostatně sledovány finanční nástroje, majetek určený k odprodeji, pronajatý majetek, infrastrukturní aktiva, investice do nemovitostí a biologická aktiva.

ČÚL: v rámci dlouhodobých aktiv jsou samostatně sledovány finanční nástroje, majetek určený k odprodeji a pronajatý majetek.

Kritéria pro uznání dlouhodobého hmotného majetku (částečná shoda):

IPSAS: hmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnost aktiva během více než 1 účetního období, další kritéria vycházejí primárně z koncepčního rámce, pouze u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria.

ČÚL: hmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnost aktiva po dobu delší než 1 rok, pořizovací cena vyšší než 40 tis. Kč, u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria.

Kritéria pro uznání dlouhodobého nehmotného majetku (částečná shoda):

IPSAS: nehmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnost aktiva během více než 1 účetního období, kladen důraz na identifikovatelnost, další kritéria vycházejí primárně z koncepčního rámce, pouze u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria.

ČÚL: nehmotná povaha aktiva, předpoklad využitelnost aktiva po dobu delší než 1 rok, pořizovací cena vyšší než 60 tis. Kč, u vybraných majetkových položek jsou stanovena další specifická kritéria.

Oddělení hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv (žádná shoda):

IPSAS: u nedílných součástí souboru majetku účetní jednotka posuzuje, která složka je významnější a podle toho je majetek vykazován jako hmotné nebo nehmotné aktivum.

ČÚL: neexistuje obecné pravidlo, pouze je stanoveno, že software pro řízení technologií nebo zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat, se nepovažuje za nehmotné aktivum.

Zdůraznění specifických dlouhodobých aktiv veřejného sektoru (částečná shoda):

IPSAS: obecné vymezení nepeněžitelných aktiv, která nejsou držena za účelem generování komerčních výnosů, a zároveň bližší definice aktiv národního dědictví s tím, že se jedná o aktiva kulturního, přírodního nebo historického významu, často bývají složité ocenitelná, nenahraditelná, neprodejná, mají dlouhou dobu životnosti.

ČÚL: vymezení nemovitých kulturních památek a kulturních předmětů, kterými jsou zejména sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a umělecká díla, definice sbírky či získání statutu kulturní památky vychází z neúčetni legislativy, přičemž na ně není v účetní legislativě explicitně uveden odkaz.

Oceňovací báze pro dlouhodobá aktiva (částečná shoda):

IPSAS: historické náklady, tržní hodnota, reprodukční náklady potenciálu, čistá prodejní cena a hodnota z užívání.

ČÚL: historické náklady, tržní hodnota, reprodukční pořizovací cena.

Ocenění specifických dlouhodobých aktiv veřejného sektoru (žádná shoda):

IPSAS: volba oceňovací báze závisí na konkrétním typu aktiva, např. pokud je aktivum národního dědictví používáno obdobně jako ostatní položky pozemků či budov, může se využít pořizovací ceny.

ČÚL: pokud není známa pořizovací cena, je aplikováno symbolické ocenění ve výši 1 Kč.

Výběr oceňovacího modelu při prvotním ocenění aktiva (částečná shoda):

IPSAS: u hmotných aktiv je dovoleno využít model historické ceny nebo přeceňovací model na reálnou hodnotu, u nehmotných aktiv při směnné transakci se vychází z modelu historické ceny, naopak při nesměnné transakci je preferován přeceňovací model na reálnou hodnotu.

ČÚL: způsob ocenění vždy vychází z normativně vymezených způsobů pořízení aktiva, přeceňovací model na reálnou hodnotu je aplikován pouze v případě bezúplatného nabytí majetku určeného k prodeji, pokud jsou obě účetní jednotky subjekty v rámci veřejného sektoru – nabývací účetní jednotka navazuje na ocenění pozbývací účetní jednotky.

Výběr oceňovacího modelu v průběhu držení aktiva (částečná shoda):

IPSAS: při ocenění k rozvahovému dni standardy připouští model historických cen i model přecenění na reálnou hodnotu, a to na bázi tržní hodnoty nebo reprodukčních nákladů snížených o opotřebení.

ČÚL: odchýlení od prvotního ocenění je umožněno pouze v okamžiku rozhodnutí o prodeji aktiva, kdy je účetní jednotka povinna majetek přecenit na reálnou hodnotu, v okamžiku rozhodnutí o zpětném užívání aktiva účetní jednotkou se znovu užije prvotní ocenění.

Brutto hodnota aktiva (částečná shoda):

IPSAS: kupní cena, přiřaditelné náklady související s pořízením nebo aktivací majetku ve vlastní režii, prvotní odhad nákladů na likvidaci a revitalizaci škod způsobených používáním aktiva.

ČÚL: kupní cena, přiřaditelné náklady související s pořízením nebo aktivací majetku ve vlastní režii na základě kalkulace.

Netto hodnota aktiva (úplná shoda):

IPSAS: brutto hodnota po odečtení opravek a znehodnocení.

ČÚL: brutto hodnota po odečtení opravek a opravných položek.

Odepsatelná částka (úplná shoda):

IPSAS: pořizovací náklady nebo jiná částka, která je nahrazuje, snížená o zbytkovou hodnotu.

ČÚL: pořizovací cena nebo jiná částka, která ji nahrazuje, snížená o zbytkovou hodnotu.

Definice odpisování (částečná shoda):

IPSAS: systematické rozpouštění odepsatelné částky aktiva v průběhu doby jeho použitelnosti.

ČÚL: trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku v souvislosti s jeho užíváním.

Definice zbytkové hodnoty (částečná shoda):

IPSAS: odhadovaná částka, kterou by vzhledem k opotřebení aktiva mohla účetní jednotka v současnosti získat, po odečtení všech předpokládaných nákladů.

ČÚL: zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku vyřazení majetku, po odečtení všech předpokládaných nákladů.

Metody odpisování (částečná shoda):

IPSAS: rovnoměrná, výkonová, komponentní a metoda zmenšujícího se základu.

ČÚL: metoda rovnoměrných odpisů, výkonových odpisů, komponentních odpisů.

Aplikace metod odpisování (částečná shoda):

IPSAS: pro aktiva užívaná účetní jednotkou po dobu delší než 1 účetní období s určitelnou dobou použitelnosti.

ČÚL: pro aktiva užívaná účetní jednotkou po dobu delší než 1 rok v ocenění nad stanovenou hranicí.

Interval pro odpisování (úplná shoda):

IPSAS: období, po které se předpokládá používání aktiva účetní jednotkou nebo odhad produkční kapacity z titulu výkonových odpisů.

ČÚL: pojem není explicitně definován, je však používán nepřímě jako období, kdy je aktivum užíváno, nebo maximální kapacita výkonů.

Následné náklady (částečná shoda):

IPSAS: vynaložené náklady, které mají za následek zvýšení ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu aktiva, zvyšují jeho účetní hodnotu, ostatní náklady vstupují do výsledku hospodaření běžného období.

ČÚL: normativně se rozlišuje, zda se jedná o tzv. technické zhodnocení, které zvyšuje ocenění zhodnocovaného majetku nebo o opravu, která vždy zatíží výsledek hospodaření běžného období.

Aktivace vlastních nákladů (částečná shoda):

IPSAS: aktivují se všechny vlastní náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s tvorbou nového aktiva s výjimkou nerealizovaného zisku a vzniklé a nehospodárnosti při výrobě.

ČÚL: aktivují se všechny přímé a popř. i přiřaditelné nepřímé náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s tvorbou nového aktiva s výjimkou tvorby dlouhodobého nehmotného majetku, který není určen k obchodování.

Institut omezení převodu aktiv (částečná shoda):

IPSAS: vymezení účelu, pro který lze dané aktivum užívat, a to nehledě na potenciální prospěch pozbývající účetní jednotky.

ČÚL: není explicitně definován, pouze jsou reflektovány jiné právní předpisy, které umožňují vymezit užívání aktiva prostřednictvím zřízení věcného břemene.

Vymezení nesměnných transakcí (částečná shoda):

IPSAS: nabytí nebo pozbytí aktiva bez adekvátní protihodnoty ale obvykle s předem definovaným sociálně-ekonomickým záměrem.

ČÚL: pojem není explicitně definován, pouze je uveden normativní seznam účetních případů, kdy je účetní jednotka v pozici příjemce nebo poskytovatele fin. prostředků.

Primární cíl vykazování (částečná shoda):

IPSAS: skládání účtů vlády vůči občanům, kteří jí poskytují finanční prostředky ve formě zaplacených daní.

ČÚL: vládní statistika, jejíž časová řada z titulu častých změn legislativy obsahuje významné nesrovnalosti.

Vykazování cizího majetku (žádná shoda):

IPSAS: pokud je naplněna definice aktiva (viz výše), majetek je nehledě na vlastnická práva či jiný právní statut předmětem účetní závěrky, potenciální riziko je primárně řešeno formou tvorby účetních rezerv.

ČÚL: s ohledem na vlastnická práva či jiný právní statut může být tento majetek evidován pouze na podrozvaze, a to ve výši potenciálního rizika, které účetní jednotce z užívání aktiva hrozí.

Specifika vykazování pronajatého majetku (žádná shoda):

IPSAS: pronajatý majetek vykazuje účetní jednotka, která jej fakticky užívá, a zároveň jej odpisuje, kromě vlastní evidence majetku nájemce účtuje o závazku z titulu sjednaných splátek a úroku přepočteného dle efektivní úrokové, zatímco pronajímatel účtuje o pohledávce, která se průběžně snižuje formou již uhrazených splátek.

ČÚL: pronajatý majetek vykazuje a zároveň odpisuje účetní jednotka, která k němu má vlastnické právo či jiný právní statut a která jej poskytuje jiné účetní jednotce k užívání, nájemce v rozvaze vykazuje pouze pravidelné splátky, ze kterých nemusí být vždy, že se týkají smluvního vztahu, jehož předmětem je pronájem aktiva.

Vykazování výsledků výzkumu a vývoje (žádná shoda):

IPSAS: ve fázi výzkumu nejsou výsledky uznávány jako dlouhodobá aktiva – promítají se hned do výsledku hospodaření běžného období, naopak na výsledky ve fázi vývoje se aplikují stejná kritéria jako na ostatní druhy majetku.

ČÚL: výsledky výzkumu i vývoje jsou vykazovány jako dlouhodobý majetek, pokud byly nabyty od jiné účetní jednotky, mají dobu použitelnosti delší než 1 rok a splňují předem definovanou hranici významnosti.

Vykazování majetku pořízeného z přijatých transferů (částečná shoda):

IPSAS: standardy nabízejí dvě alternativy, v první je přijatý transfer zachycen jako snížení hodnoty pořizovaného aktiva s tím, že je následný rozdíl oproti tržní hodnotě zachycen kapitálově, v druhé je transfer zachycen jako výnos příštího období, který se postupně rozpouští v návaznosti na prováděné odpisy.

ČÚL: české pojetí nabízí rovněž dvě alternativy, a to podle právního charakteru vykazujícího subjektu, v první je přijatý transfer vykázán ve vlastním kapitálu, přičemž se postupně rozpouští v návaznosti na prováděné odpisy, v druhé není výše přijatého transferu nijak vázána na vykazování majetku.

Uvádění významných informací o majetku v příloze v účetní závěrce (část. shoda):

IPSAS: pro každou třídu společně vykazovaných aktiv musí být zveřejněna oceňovací báze, která byla použita, použitá metoda odepisování, stanovená doba použitelnosti nebo odpisová sazba, brutto hodnota a suma opravek, a to včetně znehodnocení na začátku a na konci sledovaného účetního období, rekondice zůstatkových cen jednotlivých tříd na začátku a na konci účetního období s údaji o jejich přírůstku, úbytku, přírůstku vlivem kombinací jednotek, přecenění, tvorby a rušení znehodnocení, samostatně se zveřejňují omezení převodu aktiva a projekty partnerství veřejného a soukromého sektoru.

ČÚL: prvotně má být zveřejňován detailnější rozpad vybraných rozvahových položek, zejména položek "stavby" a "pozemky", dále se má v příloze v účetní závěrce objevit informace související s objemem nepotřebného majetku a majetku určeného k prodeji, a to včetně významných výkyvů reálné hodnoty, další požadovanou informací ke zveřejnění je zveřejnění použitých účetní metod, zejména způsob odepisování a způsob tvorby a rušení opravných položek.

Aplikace zásady opatrnosti (částečná shoda):

IPSAS: dlouhodobá aktiva v rozvaze nesmí být vykazována ve vyšším ocenění, než je jejich reálná hodnota po odečtení nákladů z prodeje nebo současná hodnota z nich plynoucích očekávaných peněžních toků.

ČÚL: ocenění dlouhodobých aktiv se sníží v případě, dojde-li k více než 20% snížení jejich hodnoty formou opravných položek nebo prostřednictvím změny odpisového plánu.

Aplikace zásady přednosti obsahu nad formou (žádná shoda):

IPSAS: obecné vymezení tříd společně vykazovaných dlouhodobých aktiv, která se podobají svojí podstatou a funkcí v činnosti účetní jednotky.

ČÚL: účetním jednotkám není dovoleno odchylovat se od popisu účetních metod a postupů účtování v návaznosti na normativně stanovená obsahová vymezení jednotlivých položek rozvahy.

5 Vyhodnocení komparativní analýzy

Po porovnání identifikovaných metodických prvků obou pojetí lze konstatovat, že se česká účetní legislativa již v mnohém přiblížila IPSAS. Na druhou stranu existuje ještě několik oblastí, kde by se započatá účetní reforma veřejného sektoru měla soustředit na zlepšení současného stavu a přinejmenším se inspirovat standardy. Přestože již téměř 10 let české účetnictví veřejného sektoru účtuje a vykazuje na aktuální bázi, vybrané části Koncepčního rámce standardů stále představují řádně neuchopené metodické prvky, které by v řadě složitých účetních případů mohly sloužit jako obecný návod vedoucí ke snižování právní nejistoty a k výraznému omezení odlišných interpretací či přímo faktických nálezů kontrolních orgánů. Z Koncepčního rámce standardů v návaznosti na dlouhodobý majetek zřejmě nejvíce schází definice pojmů „aktivum“, „náklad“ a „výnos“. Klíčovým je však explicitní vymezení cílů účetního výkaznictví, které by v rámci veřejného sektoru mělo cílit na skládání účtů vlády občanům, jak je tomu ve standardech, a tedy i jasné vymezení uživatelů účetní závěrky, pro které je sestavována. V návaznosti na spouštění jednotlivých etap účetní reformy je obrovským problémem v českém prostředí obecně zajištění srovnatelnosti v delším časovém rozpětí. Zatím největšími odlišnostmi obou pojetí jsou tři oblasti, a to identifikace aktiva, jeho ocenění a aplikace zásady přednosti obsahu před formou. Zatímco identifikace aktiva je problematická zejména u dlouhodobého nehmotného majetku či u cizího majetku v užívání vykazující účetní jednotky, variabilita oceňovacíchází, absolutní neexistence institutu hodnoty v užívání z titulu nákladů obětované příležitosti či naprosté popření faktoru času jsou zatím typickými rysy pro celý dlouhodobý majetek dle českého pojetí. Český přístup založený na zcela normativním pojetí účetních postupů, obsahovém vymezení jednotlivých předem nadefinovaných řádků příslušných výkazů či taxativním výčtu účetních případů, pro které je vymezeno vždy jen jedno standardizované řešení, má ve výsledku zcela destruktivní dopad na aplikaci zásady přednosti obsahu před formou. Zatímco standardy se snaží nacházet zobecňující pravidla aplikovatelná na co nejširší objem účetních případů, česká účetní legislativa se primárně zabývá jednotlivostmi, které

jsou aplikovatelné pouze na několik málo obdobných účetních případů. Zatím lze tedy bohužel konstatovat, že v rámci dlouhodobého majetku klíčová obecná pravidla v českém pojetí stále chybí, jako je tomu např. u stále neexistujícího pravidla pro oddělení hmotných a nehmotných aktiv. Za velký nedostatek českého účetnictví a stále probíhající účetní reformy je však možné označit i chybějící nekoncepčnost ze strany tvůrců legislativy. Toto tvrzení lze podložit např. u oddělení výsledků výzkumu a vývoje v rámci podnikatelského sektoru, kde k tomu bylo přistoupeno změnou příslušné legislativy podle standardů již v roce 2016, naproti tomu v legislativě pro veřejný sektor stále zůstává ponecháno původní znění, ze kterého vyplývá povinnost vykazovat výsledky výzkumu a vývoje zcela identicky, tedy jako položky dlouhodobého majetku. Tab. 1 shrnuje zjištěné výsledky komparativní analýzy.

Tab. 1 Zjištěné výsledky komparace metodických prvků mezi IPSAS a ČÚL

Úplný	Stupeň shody		Metodických prvků celkem
	Částečný	Žádný	
4	22	8	34

Zdroj: Vlastní zpracování.

6 Závěr

Celkem bylo identifikováno 34 porovnávaných metodických prvků, přičemž v porovnání obou pojetí byl zjištěn úplný stupeň shody pouze u 4 z nich. Jednalo se o kvalitativní charakteristiky a vybrané definice pojmů, které souvisejí především s odpisováním dlouhodobých aktiv. Naproti tomu u 8 metodických prvků byly zjištěny významné odlišnosti. Primárně se jednalo o rozdíly ve zdůraznění zvláštního postavení veřejného sektoru, definici aktiva, obecného pravidla pro oddělení hmotných a nehmotných aktiv v rámci příslušné české legislativy, ocenění specifických dlouhodobých aktiv, vykazování výsledků výzkumu a vývoje, vykazování cizího majetku a aplikaci zásady přednosti obsahu před formou. U ostatních metodických prvků byl shledán alespoň částečný stupeň shody. Přesto lze z titulu významu na účetní závěrku označit za zásadní odlišnosti obou pojetí ještě explicitní vymezení cílů výkaznictví a definici uživatelů účetní závěrky. Oba tyto metodické prvky jsou dle českých účetních pravidel zatím vymezeny zcela nedostatečně a není na ně ani kladen patřičný důraz. Přestože přechodem na akruální účetnictví došlo v českém prostředí za posledních 9 let k určitému sblížení se standardy IPSAS, z provedené komparativní analýzy je zřejmé, že stále existují významné odlišnosti vyplývající přímo z rozdílného přístupu tvorby účetních pravidel. Zatímco IPSAS představují ucelený a komplexní přístup, ve kterém není explicitně nařízeno, jakým způsobem se mají jednotlivé účetní případy zachytit – naopak se standardy primárně soustředí na finální podobu účetní závěrky, česká účetní legislativa uplatňuje převážně normativní přístup, který je až příliš zaměřen

na vedení účetnictví, způsoby účtování a jednotlivé účetní postupy. Za největší nedostatek probíhající české účetní reformy lze označit nekonceptnost při tvorbě účetních pravidel a při zavádění definic a obecných předpokladů účetního výkaznictví.

Literatura

BUNGET, O. C., BLIDISEL, R. G., FELEAGA L., POPA, I. E., 2014. Empirical study of intangible assets in Romanian municipalities. *Economy & Management*. Roč. 17, č. 3, s. 136–151. doi: 10.15240/tul/001/2014-3-011.

CALU, D. A., PITULICE, I. C., DUMITRU, M., GORGAN, C., 2008. Empirical survey regarding the presentation of general purpose financial statements of the public sector entities. *Public management*. Roč. 2008, č. 11, s. 105–120.

IPSASB [International Public Sector Accounting Standards Board], 2016. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: IFAC.

LUTILSKY, I. D., PERCEVIC. H., 2011. The possibilities of the appliance of fair value concept in Croatian public sector. In: *The Ninth International Conference: Challenges in Europe: Growth and Competitiveness Reversing the Trends*. Split: University of Split.

MATIS, D., CIRSTEA, A., 2015. Reflections on public sector consolidated financial statements research. *Studia Universitatis Bolyai Oeconomica*. Roč. 60, č. 3, s. 69–82.

MFČR [Ministerstvo financí České republiky], 2018. *Účetní reforma veřejných financí: Účetnictví státu* [online]. [cit. 6. 4. 2018]. Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic>>.

SVOBODA, M., 2016. Modernisation of Public Sector Financial Reporting Systems in Europe - Challenges and Milestones. *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 11, č. 4, s. 5–16. doi: 10.18267/j.efaj.171.

TURLEA, E., STEFANESCU, A., NICOLAE, F., 2011. Interferences and limits of the accounting policies specific to fixed tangible assets into the public entities in Romania. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*. Roč. 13, č. 2, s. 325–335.

Basic differences in the definition of fixed assets between Czech accounting standards and International public sector accounting standards

Lukáš Poutník

Abstract:

The paper deals with the basic differences in the definition of fixed assets in Czech accounting legislation and International public sector accounting standards. Since 2009, the Czech accounting reform of the public sector has been in progress with the aim of establishing transparent accounting rules built on an accrual basis. At the same time International public sector accounting standards have already provided such rules in the international environment. The aim of this paper is to identify and subsequently compare the basic methodological elements that distinguish those different concepts.

Keywords:

Public sector accounting; Accrual basis; Fixed assets; Czech accounting standards; International accounting standards for the public sector.

JEL Classification:

M41, H83.