

## **AKRUÁLNY PRINCÍP ÚČTOVNÍCTVA A JEHO APLIKÁCIA V ÚČTOVNÍCTVE VEREJNÉHO SEKTORA**

### **Application of Accrual Accounting in Public Sector**

*Marianna Kicová*

Súčasný vývoj v oblasti účtovníctva verejného sektora charakterizuje snaha o zjednotenie výstupov účtovníctva verejného sektora, ktorá sa dá uskutočniť len preklenutím existujúcich rozdielov medzi jednotlivými národnými účtovnými systémami. V oblasti harmonizácie účtovníctva verejného sektora to predstavuje implementáciu štandardov, ktoré si vyžadujú prechod od účtovníctva založeného na hotovostnom princípe na účtovníctvo založené na akruálnom princípe.

Akruálny princíp vychádza z predpokladu, že výsledok hospodárenia je rozdielom medzi celkovými výnosmi a celkovými nákladmi za dané obdobie a nie rozdielom medzi príjmami a výdavkami za toto obdobie (hotovostný princíp). Ekonomické javy sa teda majú vykazovať v období, s ktorým časovo a vecne súvisia a nie až v období, v ktorom boli prijaté alebo vydané peňažné prostriedky.

Hlavným cieľom harmonizácie v oblasti účtovníctva verejného sektora je prechod na účtovníctvo založené na akruálnom princípe, čo umožní zabezpečiť vecnú a časovú súvislosť jednotlivých transakcií, zjednotenie účtovania o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia, zavedenie účtovného rámca na základe štandardov a modernizáciu právnych predpisov pre rôzne typy subjektov verejného sektora. Z toho vyplýva, že aj kľúčový nástroj tejto harmonizácie musí byť založený na tomto princípe. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor toto kritérium spĺňajú a sú plnohodnotným prostriedkom na dosiahnutie uvedeného cieľa.

Účtovníctvo založené na akruálnom princípe má tieto výhody:

- verné účtovné zobrazenie a vykázanie skutočných nákladov za účtovné obdobie,
- preukázateľné posúdenie efektívnosti a účinnosti,
- možnosť posúdiť všetky náklady dôležité pri výbere čo najlepšieho rozhodnutia z viacerých variantov,
- lepšia vypovedacia schopnosť a porovnateľnosť dosiahnutých výsledkov.

Účtovná závierka zostavená na akruálnom princípe účtovníctva umožňuje zistiť tieto skutočnosti:

- stanoviť zodpovednosť za majetok, záväzky, vlastné imanie, náklady, výnosy a výsledok hospodárenia subjektov verejného sektora;
- stanoviť výnosnosť, finančnú situáciu a peňažné toky subjektov verejného sektora;
- zverejňovať informácie o spôsobe financovania činností subjektov verejného sektora a o výške finančných prostriedkov potrebných na financovanie týchto činností;
- poskytnúť informácie o schopnosti subjektov verejného sektora splniť všetky svoje záväzky vyplývajúce z uzavretých zmlúv;
- poskytnúť informácie o efektívnosti riadenia zverených zdrojov subjektami verejného sektora.

Účtovníctvo založené na akruálnom princípe poskytuje informácie o finančnej situácii, o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia. Tieto informácie sú dôležité pri rozhodovaní subjektov verejného sektora o prípustnosti financovania uskutočňovaných činností, pri preukazovaní zodpovednosti za zverený majetok a záväzky vykazané v účtovnej

závierke, pri plánovaní a rozpočtovaní peňažných prostriedkov potrebných na obstaranie majetku a úhradu existujúcich záväzkov, ako aj pri riadení peňažných tokov.

Účtovníctvo založené na akruálnom princípe vyžaduje od subjektov verejného sektora vedenie účtovníctva o majetku, záväzkoch, vlastnom imaní, nákladoch, výnosoch a výsledku hospodárenia tak, aby poskytovalo verný a pravdivý obraz o všetkých skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva verejného sektora. Informácie o majetku, vykázané v účtovnej závierke, uľahčujú subjektom verejného sektora činnosti súvisiace napríklad s obstarávaním, udržiavaním a obnovovaním majetku, identifikovanie strát spôsobených krádežou alebo škodou a podobne. Účtovníctvo vedené týmto spôsobom zároveň umožňuje zistiť existujúce záväzky a potencionálne podmienené záväzky. Informácie o záväzkoch, vykázané v účtovnej závierke, umožňujú subjektom verejného sektora určiť výšku existujúcich záväzkov, ich dopad na budúce rozhodnutia a určiť zodpovednosť za dané záväzky. Na základe týchto informácií môžu subjekty verejného sektora zhodnotiť svoju finančnú situáciu a rozhodnúť sa, akým spôsobom a do akej miery budú realizovať nové programy a projekty.

Účtovníctvo založené na akruálnom princípe poskytuje informácie o výnosoch a nákladoch vrátane dopadu transakcií, pri ktorých nedošlo k úhrade alebo prijatiu peňažných prostriedkov. Informácie o výnosoch umožňujú subjektom verejného sektora stanoviť vplyv daňových výnosov ako aj ostatných výnosov na fiškálnu pozíciu týchto subjektov. Informácie o výnosoch slúžia používateľom účtovnej závierky ako aj subjektom verejného sektora pri stanovení, či súčasné výnosy sú dostatočné, aby pokryli náklady prebiehajúcich programov a projektov. Subjekty verejného sektora potrebujú informácie o nákladoch, aby mohli stanoviť výšku finančných prostriedkov potrebných na schválené programy. Účtovníctvo založené na akruálnom princípe poskytuje informácie o nákladovej náročnosti všetkých činností subjektov verejného sektora. Na základe týchto informácií môžu subjekty verejného sektora určiť vplyv výšky nákladov na vykonávané činnosti, či je výhodnejšie financovať svoje programy v rámci verejného sektora alebo súkromného sektora, rozhodnúť, či použijú daňové výnosy na pokrytie nákladov vznikajúcich z realizácie svojich programov a stanoviť zodpovednosť za jednotlivé náklady. Účtovníctvo založené na akruálnom princípe poskytuje úplné informácie o súčasných a zároveň plánovaných budúcich peňažných tokoch vrátane peňažných tokov spojených s veriteľmi a dlžníkmi. Vedie preto k lepšiemu riadeniu hotovostných prostriedkov a k príprave presnejších hotovostných rozpočtov.

Povahu a rýchlosť prechodu na účtovníctvo založené na akruálnom princípe ovplyvňujú rôzne faktory. Medzi najvýznamnejšie patria:

- ekonomické a politické prostredie,
- či sa reforma týka iba účtovníctva alebo aj iných oblastí,
- či sa reforma uskutočňuje „zhora nadol“ alebo „zdola nahor“,
- súčasný systém účtovníctva používaný subjektom verejného sektora, kapacita informačných systémov, úplnosť a presnosť informácií, najmä tých, ktoré sa týkajú majetku, záväzkov a vlastného imania,
- systém účtovníctva použitý pri príprave rozpočtových dokumentov,
- súhlas vládneho sektora s prebiehajúcou reformou,
- rozsah vedomostí a skúseností ľudí a organizácií zodpovedných za prechod na účtovníctvo založené na akruálnom princípe.

Reforma prechodu na účtovníctvo založené na akruálnom princípe je považovaná za jeden z hlavných cieľov vládneho sektora vo väčšine krajín, vrátane Slovenskej republiky. Vyžaduje si podrobné plánovanie a skúsený manažment. Rýchlosť a účinnosť priebehu reformy závisí od rôznych predpokladov. Medzi najdôležitejšie patria:

- splnomocnenie na vykonanie zmien – je vydané vládou, stanovuje predpokladané obdobie reformy, zodpovedných a riadiacich pracovníkov, na jeho základe môžu poverené subjekty riadiť a kontrolovať priebeh zmien;
- politický súhlas vlády a parlamentu – je nevyhnutný pre rýchle a účinné uskutočnenie reformy;
- zodpovednosť centrálnych inštitúcií – zodpovednosť za prebiehajúce zmeny a súčasne aj zodpovednosť v prípade nepriaznivého vývoja uskutočňovaných zmien;
- vhodné a dostatočné zdroje (finančné a ľudské) – finančné predpoklady a ľudské predpoklady (ľudia s vhodnými riadiacimi schopnosťami, príslušnými odbornými znalosťami a skúsenosťami);
- efektívny manažment - efektívne riadenie reformy pracovníkmi s požadovanými odbornými znalosťami a skúsenosťami;
- vhodné technologické a informačné systémy – nevyhnutnosť využívania najnovších informačných technológií;
- legislatíva pripravená na implementáciu – príprava legislatívy upravujúcej prechod na účtovníctvo založené na akruálnom princípe.

Reforma prechodu na účtovníctvo založené na akruálnom princípe sa môže týkať všetkých subjektov verejného sektora alebo iba vybraných subjektov. Môže byť povinná alebo dobrovoľná, t. j. jednotlivé subjekty sa môžu rozhodnúť, či chcú prejsť na účtovníctvo založené na akruálnom princípe alebo nie. Výhodou pri dobrovoľnosti je, že subjekty verejného sektora sú motivované a zainteresované do tejto reformy. Nevýhodou je, že subjekty budú aplikovať odlišný princíp pri vedení účtovníctva, čo spôsobí komplikácie pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky subjektov verejného sektora.

Akruálny princíp účtovníctva je vo verejnom sektore upravený v Medzinárodných účtovných štandardoch pre verejný sektor (*International Public Sector Accounting Standards - IPSASs*), ktoré vydáva Rada pre medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*). Krajiny, ktoré budú implementovať akruálny princíp v účtovníctve verejného sektora, by mali prijať tieto štandardy v plnom rozsahu alebo ich použiť ako základ pre vývoj vlastných štandardov pri zohľadnení špecifických podmienok svojej krajiny.

Účtovníctvo verejného sektora predstavuje špecifickú oblasť účtovníctva, ktorá je riešená v rámci interného grantu Ekonomickej univerzity v Bratislave pod názvom Analýza informácií z účtovníctva pre potreby hodnotenia úrovne hospodárskych procesov v krajinách EÚ.

## **Abstrakt**

Akruálny princíp účtovníctva uľahčuje plánovanie, finančné riadenie a rozhodovanie na úrovni národných vlád, čo predstavuje prijateľný spôsob merania efektívnosti a účinnosti jednotlivých činností subjektov verejného sektora a ich bilančných politík. Akruálne účtovníctvo teda poskytuje návod pre všetky subjekty verejného sektora na to, aby mohli účinnejšie riadiť svoju činnosť a zároveň umožňuje efektívnejšie porovnanie finančnej situácie medzi rôznymi národnými vládami a agentúrami.

**Kľúčová slova:** akruálny princíp účtovníctva, verejný sektor

## **Summary**

Accrual accounting facilitates better planning, financial management and decision making in government as well as an accepted way of measuring the efficiency and effectiveness of public sector entities and their policies. Accrual accounting provides scope for public sector entities to manage their activities more effectively. It can permit more effective comparisons of some aspects of financial performance between different government departments and agencies.

**Key words:** Accrual accounting, public sector

JEL klasifikácia: M40, M41

## **Použitá literatúra**

- [1] Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements. IFAC : International Public Sector Accounting Standards Board, 2007 – <http://www.ifac.org/Store>.
- [2] Příručka dokumentů Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor. Mezinárodní federace účetních, Praha, 2006. ISBN: 80-239-7238-3.
- [3] Study 14 - Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities – <http://www.ifac.org/Store>.

## **Kontakt**

Marianna Kicová, Ing., Katedra účtovníctva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 762, kicova@euba.sk