

Galina Todorova, Department of Marketing and accountancy, Faculty of Social Sciences, University „Assen Zlatarov“, Burgas, Bulgaria, tel . +359 56858144, galibs@abv.bg

Renata Antalová, Ing., PhD., Department of Accountancy and Auditing, Faculty of Business Informatics, University of Economics in Bratislava, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 756, renata.antalova@euba.sk

AKTUÁLNÍ VÝVOJ NÁRODNÍ ÚPRAVY ÚČETNICTVÍ VEŘEJNÉHO SEKTORU V ČESKÉ REPUBLICE – PROJEKT ÚČETNICTVÍ STÁTU¹¹⁶

Current Development in Public Sector Accounting Legislature in the Czech Republic – Governmental Accounting Project

Michal Svoboda

Úvod – výchozí situace pro změnu účetní legislativy

Hospodaření ve veřejném sektoru v České republice je významně ovlivněno absencí včasných a kvalitních ekonomických informací. Management ve veřejné správě téměř vůbec nevyužívá informací z účetnictví (z účetních výkazů), nýbrž pouze dílčích informací z rozpočtů, také evidence veřejných výdajů či kontrola jejich čerpání je prováděna téměř výhradně pro účely závěrečných účtů, které jsou sestavovány striktně na peněžní bázi.

Je však zřejmé, že pokud soukromá společnost potřebuje získávat relevantní informace pro rozhodování (managementu či vlastníků) z účetnictví, resp. účetních výkazů, pak také stát, potažmo všechny účetní jednotky veřejného sektoru, ať už na úrovni státní správy či samosprávy, potřebují tyto informace také. Ať už pro své řízení či pro reporting jejich uživatelům. Těmi jsou v první řadě občané – daňoví poplatníci, dále také komerční banky či mezinárodní instituce. Cílem tohoto příspěvku je stručný popis posledních legislativních úprav v oblasti účetnictví v České republice, které by měly umožnit získání takových informací.

Metodologie tvorby nové účetní legislativy

V květnu 2007 se vláda ČR usnesla¹¹⁷ na vzniku nového účetního systému v ČR a jeho přípravou a realizací pověřila Ministerstvo financí ČR. Pro spuštění tohoto systému bylo vládou stanoveno datum 1. leden 2010. Projekt účetnictví státu se pak v průběhu roku 2008 stal součástí širšího projektu reformy veřejných financí, spolu s např. relativně známým projektem Státní pokladny.

Cílem vytvoření „účetnictví státu“ bylo vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Je obtížné kvantifikovat přínosy této reformy, avšak předpokládá se, že tento systém povede k významným veřejným úsporám díky racionalizaci a automatizaci některých kontrolních procedur, zejména umožněním dohledu veřejnosti. Je tedy možné očekávat jakýsi samoregulační efekt díky zveřejňování účetních výkazů za Českou republiku jakožto nástroje k získání věrného a poctivého obrazu o hospodářské situaci státu (veřejného sektoru). Z toho důvodu se předpokládá, že přínosy této reformy převáží nad náklady na její realizaci.

¹¹⁶ Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů řešení projektu „Koncepce konsolidace účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru pro účetní výkazy za Českou republiku a forma jejich prezentace uživatelům“ Interní grantové agentury Vysoké školy ekonomické v Praze, číslo projektu F1/23/2010.

¹¹⁷ Usnesení vlády ČR č. 561 ze dne 23.5.2007

Kromě výše popsané analýzy přínosů a nákladů byla provedena série dalších analytických kroků pro zajištění proveditelnosti celé reformy. Tyto kroky následovaly přibližně takto:

1. Analýza a vyhodnocení současné podoby účetní legislativy veřejného sektoru
2. Vyhodnocení zkušeností z jiných evropských i mimoevropských zemí
3. Posouzení vhodnosti Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor IPSAS
4. Posouzení potřeb a možností samotných účetních jednotek ve veřejném sektoru
5. Posouzení reálnosti, provázanosti a načasování dílčích kroků
6. Vytvoření koncepčního rámce účetnictví státu v ČR
7. Vytvoření legislativy pro celou reformu

Popis všech jednotlivých kroků by byl nad rámec tohoto příspěvku (podrobně např. Svoboda [1]), a proto se autor krátce zmíní pouze o některých z nich. Předmětem tohoto příspěvku je popis posledního (7.) kroku, tedy finálního výsledku celé reformní analýzy. Před tím ale několik poznámek k bodu 1 a 3.

ad 1.

Požadavkem vyplývajícím z výše zmíněného usnesení vlády bylo vytvoření účetních výkazů za stát – Českou republiku, tedy výkazů konsolidovaných. Účetní legislativa platná do konce roku 2009 stanovovala jednotlivým účetním jednotkám veřejného sektoru povinnost sestavovat účetní výkazy, jejichž forma a obsah byly napříč veřejným sektorem zcela odlišné. To vyplývalo z různé míry uplatnění akruálního principu v účetnictví jednotlivých typů účetních jednotek, respektive v míře používání některých účetních metod, jako je např. odpisování, časové rozlišení, opravné položky, aj. Takové účetní výkazy nebylo reálně použít pro následnou konsolidaci s cílem vytvoření účetních výkazů za ČR. Již od prvního kroku se tedy jevila potřeba významné úpravy účetní legislativy pro účetní jednotky veřejného sektoru.

ad 3.

Ačkoliv bylo rozhodnuto, že pro účely účetního vykazování za ČR bude účetnictví veřejného sektoru plně akruální¹¹⁸, Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor – IPSAS – se ukázaly jako ne zcela vhodný způsob, jakým implementovat akruální účetnictví. Zejména z důvodu jejich postavení na bázi anglo-saského právního systému, nikoliv u nás tradičního kontinentálního evropského práva. Implementace standardů IPSAS jako celku by v podmínkách ČR byla příliš radikální krok i z pohledu účetních pracovníků, jejichž školení a trénink by si vyžádaly nemalé náklady a komplikace při přechodu ze „starého“ na „nový“ systém (více o implementaci IPSAS do české legislativy např. Svoboda [2] nebo Mejzlík [4]). Účetní výkazy sestavené podle standardů IPSAS by také nebyly nejvhodnějším informačním zdrojem na úrovni samotných účetních jednotek (viz bod 4.).

Jak již bylo poznamenáno výše, dále se tento příspěvek věnuje bodu 7., tedy nové účetní legislativě pro účetní jednotky veřejného sektoru v ČR.

¹¹⁸ Před rokem 2010 bylo účetnictví státní správy a samosprávy vedeno na peněžní bázi, s výjimkou příspěvkových organizací, kde se akruální princip uplatňuje již od 60. let 20. století.

Nová účetní legislativa s účinností od 1. ledna 2010

Na základě provedených analýz byla během roku 2007 vypracována novela zákona o účetnictví¹¹⁹. Tato byla v polovině roku 2008 Parlamentem ČR přijata a do účinnosti vstoupila 1. ledna 2010. To byl faktický začátek účetního vykazování za Českou republiku jako celek. Novela zákona nově stanovila 5 typů tzv. vybraných účetních jednotek:

- organizační složky státu,
- územní samosprávné celky,
- příspěvkové organizace,
- státní fondy,
- zdravotní pojišťovny.

Celkový počet vybraných účetních jednotek se pohybuje kolem 18 tisíc. Zařazení zdravotních pojišťoven mělo své opodstatnění z důvodu reformy celé oblasti zdravotnictví, která byla připravována v roce 2008 a v letech předcházejících. Vzhledem k tomu, že tato reforma nakonec realizována nebyla, ani účetní reforma se jich od roku 2010 (prozatím) netýká. Účetní jednotky uvedené výše v prvních čtyřech bodech, resp. jejich účetní výkazy (účetní závěrky), budou předmětem konsolidace a stanou se přímo individuálními účetními závěrkami, ze kterých budou sestavovány účetní výkazy za ČR, a to s využitím plné metody konsolidace (s menšími úpravami v oblasti položek účetních výkazů, které ve veřejném sektoru oproti sektoru podnikatelskému nemají žádné, či jen velmi malé využití). Předmětem konsolidace budou také majetkové účasti státu či místních samospráv v podnikatelských subjektech včetně bank. Zde se předpokládá využití plné metody konsolidace či konsolidace ekvivalencí¹²⁰.

Zákon o účetnictví tedy nově stanovuje, jaké výkazy budou za Českou republiku sestavovány. Jsou to:

- souhrnný výkaz majetku a závazků státu,
- souhrnný výkaz nákladů a výnosů státu,
- výkaz peněžních toků,
- příloha.

Jedná se o **rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz cash flow a přílohu**. Sestavením těchto výkazů je ze zákona pověřeno Ministerstvo financí ČR, kde také vznikl CSÚIS – Centrální systém účetních informací státu – účetní datový sklad, jehož výstupy budou kromě uvedených výkazů zahrnovat také např. výkazy o plnění rozpočtů. V jednání je také integrace statistického zjišťování prováděného Českým statistickým úřadem pro účely statistického výkaznictví za ČR na bázi systému ESA95.

Vzhledem k závěrům uvedeným v předcházející části k bodu 3, samotná novela zákona o účetnictví rozhodně nebyla dostačující v oblasti právních norem. Pro vybrané účetní jednotky s výjimkou zdravotních pojišťoven byla vypracována nová prováděcí vyhláška

¹¹⁹ zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví a jeho novela č. 304/2008 Sb.

¹²⁰ Stát Česká republika, ačkoliv je právním subjektem, není účetní jednotkou. Neexistuje tedy žádná konsolidující účetní jednotka ve veřejném sektoru v ČR. Konsolidované výkazy za stát vznikají tedy až konsolidací individuálních účetních výkazů vybraných účetních jednotek.

k zákonu o účetnictví, která zejména stanovuje formu a obsah účetní závěrky těchto účetních jednotek či upravuje způsob a rozsah použití jednotlivých účetních metod (nikoliv postupy účtování, více k postupům účtování např. Nováková [5]). Dále vznikly, či jsou v současné době dokončovány nové prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, určené výše uvedeným vybraným účetním jednotkám:

- „technická“ vyhláška¹²¹,
- „konsolidační“ vyhláška,
- „inventarizační“ vyhláška.

Tzv. „technická“ vyhláška zejména upravuje způsoby a data předávání, formáty a šifrování účetních dat předávaných do CSÚIS. Účinnost této vyhlášky začíná 1. lednem 2010. Tzv. „konsolidační“ vyhláška bude upravovat zejména formu a obsah účetních výkazů sestavovaných za ČR či způsoby a metody konsolidace účetních závěrek nejen vybraných účetních jednotek, ale také jejich majetkových účastí v podnikatelských subjektech. Tzv. „inventarizační“ vyhláška pak bude stanovovat pravidla pro provádění inventarizace ve vybraných účetních jednotkách a stejně jako „konsolidační“ vyhláška je v době vzniku tohoto příspěvku ve fázi vypořádávání připomínek vzešlých z připomínkového řízení na Ministerstvu financí ČR.

Významná změna nastala i v případě Českých účetních standardů pro některé (shora uvedené) vybrané účetní jednotky, neboť od ledna 2010 jsou tyto standardy závazné. Vybrané účetní jednotky jsou povinny se řídit podle postupů účtování uvedených ve standardech. Také tato změna (do konce roku 2009 bylo možné se od standardů za určitých podmínek odchýlit) má přímou souvislost s konsolidací účetních výkazů účetních jednotek ve veřejném sektoru.

Závěr – fázování reformy

Vzhledem k rozsáhlým úpravám účetní legislativy bylo zavedení účetní reformy rozfázováno do období let 2010 až 2012. Konsolidované výkazy za ČR budou poprvé sestaveny až v roce 2012, a to za účetní období 2011. Použití některých účetních metod (např. odpisování) bylo odloženo o jeden rok, zejména z důvodu prodloužení období nutného pro akceptování reformy všemi dotčenými pracovníky na úrovni jednotlivých účetních jednotek a jejich dostatečným proškolením. Bez těchto dílčích ústupků by pravděpodobně všechny uvedené legislativní úpravy nebylo možné schválit.

Abstrakt

Příspěvek popisuje aktuálně probíhající úpravy účetní legislativy v ČR v souvislosti s účetní reformou veřejných financí (reformou účetnictví státu). Popisuje metodologii tvorby nových právních předpisů pro tzv. vybrané účetní jednotky a charakterizuje podzákoné právní normy v souvislosti s reformou účetnictví státu.

Klíčová slova: účetnictví státu, zákon o účetnictví, IPSAS, vybrané účetní jednotky, české účetní standardy

¹²¹ Vyhláška č. 383/2009 Sb.

Summary

This paper describes the ongoing public sector accounting reform in the Czech Republic in terms of legislative basis, introduces so called selected accounting entities and provides the reader with basic knowledge of the content of recently issued accounting decrees and accounting standards in the Czech Republic.

Key words: Governmental Accounting, Accounting act, IPSAS, Selected accounting entities, Czech accounting standards

JEL klasifikace: M48, H83, M42

Použitá literatura

- [1] Svoboda, Michal: Governmental Accounting in the Czech Republic, New Economic Challenges, 1st International PhD Students Conference, January 21 – 22, 2009, Brno, Czech Republic. http://is.muni.cz/do/1456/sborniky/2009/New_Economic_Challenges.pdf
- [2] Svoboda, Michal, Některé aspekty implementace mezinárodních účetních standardů IPSAS do českých účetních předpisů, Diplomová práce, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, vedoucí diplomové práce doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., 2008
- [3] Svoboda, Michal, Analýza právních norem v oblasti auditu účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru v České republice, 11. ročník konference studentů doktorského studia Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, 28.5.2010, Praha, Sborník příspěvků část II., ISBN 978-80-245-1651-6
- [4] Mejzlík, Ladislav, Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS), Mariánská 12.09.2006 – 14.09.2006. In: Hora, Michal, Mokošová, Daša (ed.). Účetnictví v procesu světové harmonizace. Praha : Nakladatelství Oeconomica, 2006, s. 159–167. ISBN 80-245-1078-2
- [5] Nováková, Š: Účetnictví státní správy a samosprávy, VŠE, Praha 2009, ISBN 978-80-245-1068-2

Kontakt

Michal Svoboda, Ing., Katedra finančního účetnictví a auditingu, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Tel.: (+420) 224 095 195, e-mail: xsvom33@vse.cz

HISTORICKÝ VÝVOJ ELIMINÁCIE RIZIKA A NEISTOTY V ÚČTOVNÍCTVE

Evolution of elimination risk and uncertainty in accounting

Marek Szász–Renata Szászová

Historickému vývoju pojmov riziko a neistota sa podriaďuje aj vnímanie rizika a neistoty v účtovníctve, ako jednej z ekonomických vedných disciplín, ktoré malo výrazný vplyv na činnosť podnikov už v stredoveku.

Vo svojich začiatkoch zohrávalo **účtovníctvo** predovšetkým dokumentačnú úlohu a neodrážali sa v ňom výraznejšie dôsledky riešenia neistoty a rizika. Prvá písomná zmienka o podvojnóm účtovníctve pochádza z roku 1494, kedy benátsky mních **Luca Pacioli** publikoval spis *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, ktorého súčasťou bola aj osobitná časť *Tractatus XI. Particularis de computis et scripturis* (Osobitná rozprava o účtoch a písomnostiach). Podstatou tohto diela je opis účtovníctva benátskych kupcov, ktoré zaviedlo účtovné knihy, pričom účtovná závierka sa nezostavovala na konci účtovného obdobia ale po vypísaní účtovnej knihy a mala skôr informatívny charakter a slúžila aj ako pomôcka na prevod zostatkov do novej účtovnej knihy. Traktát nevyriešil všetky problémy podvojného účtovníctva (chýbal opis imania, inventarizáciou sa neoveroval skutočný stav so stavom v účtovných knihách a pod.), avšak položil pevné základy podvojného účtovníctva. Až do 19. storočia, keď vznikla literatúra spojená so vznikom priemyselného a finančného kapitálu, ovplyvnila uvedená práca vývoj účtovníctva a účtovnej teórie.¹²²

Formovaním sa podnikateľských subjektov sa problematikou rizika a neistoty okrem národohospodárskych teoretikov, ktorí sa zaoberali rizikom a neistotou z hľadiska riadenia štátu, začínajú problematikou rizika a neistoty zaoberať aj podnikovo – hospodárske vedy, ktorých súčasťou je aj účtovníctvo, ktoré sa postupne vo svojom vývoji viac alebo menej venovalo aj problémom rizika a neistoty v činnosti podnikateľov.

Účtovníctvo koncom 19. storočia je charakteristické „*snahou zachytiť skutočné náklady na výrobu a vyčíslíť skutočné náklady na jednotku produkovaných výsledkov*“¹²³. Problematikou rizika a neistoty sa v tomto období viacej zaoberalo manažérske účtovníctvo ako finančné účtovníctvo, nakoľko snahou podnikov bolo nájsť spôsob ako šetriť. V tomto období sa náklady a výdavky časovo nerozlišovali. Všetky výdavky (okrem výdavkov, ktoré súviseli s obstarávaním pracovných prostriedkov) sa stávali výrobnou spotrebou – t. j. nákladmi. Aj v tomto období však bola snaha o zachytenie skutočnej výrobnéj spotreby a skutočné náklady sa mali vzťahovať na vyrobené výkony, nemožno však hovoriť o účtovaní a kalkulácii čistých skutočných nákladov výroby.¹²⁴

¹²² SOUKUPOVÁ, B.- ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A.: *Účtovníctvo*. Bratislava: IURA EDITION, 2004, str. 35.

¹²³ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str.5.

¹²⁴ TRNOVSKÝ, Š.: *Tendencie vývoja využívania nákladov a výnosov v riadení priemyselných podnikov*. Bratislava. Edičné stredisko VŠE v Bratislave, 1969, str.5.