

## PROJEKT ÚČETNICTVÍ STÁTU V ČESKÉ REPUBLICĚ\*

*Článek informuje o projektu českého ministerstva financí, jehož cílem je připravit a implementovat účetnictví za celý český stát na akruální bázi. Uvádí základní charakteristiky akruální báze ve srovnání s "cash" bázi. Zdůvodňuje tento projekt současným nedostatkem relevantních informací pro řízení a rozhodování na úrovni státu i na nižších úrovních a seznamuje s jeho koncepčním rámcem*

Současný stav řízení státních financí v České republice je poznamenán absencí včasných a kvalitních účetních dat. Státní finance jsou řízeny zejména na základě údajů z neúčetních, neprovázaných a nekomplexních evidencí. Tomuto stavu negativně přispívá jednak značně roztržitá tvorba jednotlivých informačních systémů ve státní správě, jednak způsob evidence a kontroly nakládání s veřejnými prostředky. Kontrola podléhá zejména potřebám státního rozpočtu, což vede k tomu, že je formalizována na pokladním principu (na "cash" bázi). Proto česká vláda pověřila ministerstvo financí vypracováním projektu účetnictví státu na moderní, akruální bázi.

**Zdůvodnění přípravy projektu účetnictví státu.** Moderní účetní systém státu spolu s kvalitní a efektivní správou celé soustavy právních, technických, personálních a obdobných prostředků a nástrojů – umožní efektivní řízení hospodaření státu. Zajistí totiž relevantní informace o hospodářské (majetkové) a finanční situaci státu pro všechny uživatele těchto informací, a to zejména prostřednictvím účetního výkaznictví. Tvorba a implementace účetnictví státu na akruální bázi je nezbytnou podmínkou zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku, což ČR chápe jako svoji povinnost jak ve vztahu k Evropské unii, tak k mezinárodním subjektům.

Vzhledem k suverenitě státu jako takového nejsou českým právním řádem stanovena žádná dílčí pravidla pro jeho chování v oblasti účetnictví. To však neznamená, že by jednotlivé účetní jednotky, jejichž prostřednictvím stát svoji suverenitu (státní moc) vykonává, již dnes neměly stanoveny určité povinnosti. Tyto účetní jednotky jsou povinny dodržovat platné právní předpisy, které jim ukládají konkrétní povinnosti při vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek, případně konsolidovaných účetních závěrek.

Účetnictví státu na akruální bázi bude tedy sloužit k identifikaci, shromáždění a zobrazení informací o hospodářské situaci státu, včetně jeho hospodaření (nakládání) s veřejnými prostředky ve sledovaném (určeném) období a v kontextu s historickými ukazateli. Pro zefektivnění řízení v oblasti nakládání s veřejnými prostředky, zefektivnění kontroly čerpání těchto prostředků a v neposlední řadě pro zvýšení důvěryhodnosti vykazování v oblasti veřejných prostředků je nutné zajistit relevantní informace nezbytné pro rozhodování na všech úrovních řízení.

**Jak chápat akruální účetnictví?** Vezměme nejdříve *účetnictví na bázi peněžních toků* – zkráceně “cash” účetnictví. V něm se během účetního období zaznamenávají pouze transakce, které jsou spojeny s peněžním příjmem či výdajem. Naproti tomu *účetnictví na akruální bázi* zaznamenává veškeré transakce v účetním období uskutečněné.

**Vymezení akruální báze.** Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) definují akruální bázi účetnictví takto:<sup>1</sup>

*“Aby účetní závěrka plnila svůj cíl, sestavuje se na akruální účetní bázi. Při aplikaci akruální báze jsou výsledky transakcí a jiných skutečností předmětem uznání v období, kdy k nim dochází (a nikoli až/jen když účetní jednotka přijímá či vydává peníze nebo jejich ekvivalenty), a jsou zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetních výkazech v obdobích, k nimž se vztahují. ....”*

Z toho lze stručně odvodit základní rysy akruálního účetnictví:

- výnos je zaznamenán v období, kdy nastal, nikoli jen/až při jeho inkasu;
- náklad je zaznamenán v období, kdy nastal, nikoli jen/až při jeho úhradě;
- aktiva jsou zaznamenána, jestliže entita, která je drží, má nad nimi kontrolu a očekává z nich ekonomický prospěch;
- veškeré pravděpodobné závazky musí být zaznamenány,
- vždy musí být reflektováno, zda je daná entita solventní.

Jinými slovy: nastalou transakci je nutno zaúčtovat vždy v tom období, kdy proběhla. Pokud však jde o samotný způsob zaúčtování a vykázání, je třeba volit takový postup, který zajistí, aby transakce byla zobrazena s ohledem na její časovou souvislost s obdobím, k němuž se vztahuje. Tento přístup dovoluje vyhotovit:

- a) vyčerpávající výkaz o finanční pozici entity na konci účetního období,
- b) vyčerpávající výkaz o výkonnosti dané entity za účetní období.

Je tomu tak proto, že účetní závěrka na akruální bázi informuje uživatele nejen o již uskutečněných transakcích s přímým vlivem na příjmy a výdaje peněz, ale také o aktivech, které představují přírůstek peněz v budoucnu (jako jsou zejména pohledávky) a o závazcích, jež představují povinnost platit penězi v budoucnu (jako jsou např. dlužné částky za nákupy materiálu, zboží, služeb aj.).

Pro veřejný sektor vydala světová instituce IFAC<sup>2</sup> obdobné standardy – IPSAS<sup>3</sup>. Ty jsou založeny na IFRS a jsou modifikovány jen v rozsahu nezbytném pro zohlednění specifík veřejného sektoru.

**Přednosti a úskalí akruálního účetnictví státu.** Akruální účetnictví umožňuje lepší plánování, finanční řízení a rozhodování. Na úrovni státu pak nabízí informace využitelné pro měření ekonomiky, hospodárnosti a efektivnosti přijatých politik.

<sup>1</sup> International Financial Reporting Standards (IFRS) 2006, Koncepční rámec, s. 37, odst. 22

<sup>2</sup> International Federation of Accountants Committee – Mezinárodní federace účetních a auditorů.

<sup>3</sup> International Public Sector Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor.

Naproti tomu “cash” účetnictví nevypovídá nic (nebo jen velmi málo) o závazcích, jež bude muset stát v budoucnu uhradit, ani o užitecích, které může v budoucnu očekávat. Účetní výkazy připravené na “cash” bázi dávají tudíž jen velmi omezené informace využitelné pro rozhodování.

Pokud jde o jistá úskalí, pak zejména na počátku přechodu na akruální účetnictví hrozí riziko, že účetní výkazy vyhotovené na akruální bázi budou pro mnohé uživatele (kteří byli dosud zvyklí na “cash” bázi) málo srozumitelné. Aby se toto riziko co nejvíce eliminovalo, je nezbytné budoucí uživatele – zejména zákonodárny sbor a exekutivu - včas proškolit. Jen tak bude možno prostřednictvím účetních výkazů vyhotovených na akruální bázi vyvíjet tlak na tyto složky, aby vydávaly veřejné prostředky efektivně, s opatrností a aby kontrolovaly jejich užití.

**Koncepční rámec účetnictví státu v ČR.** Vypracování adekvátního projektu účetnictví státu a jeho implementace vyžaduje zejména:

- vybudovat účetní systém za ČR jako vykazující jednotku analogicky s akruálním účetnictvím podnikatelských subjektů, a to s přihlédnutím ke specifice státu a jeho suverenitě;

- určit, jaké účetní výkazy se budou sestavovat za Českou republiku jako celek;

- stanovit, které účetní jednotky budou vstupovat do konsolidace za ČR a jakými metodami budou konsolidovány;

- odstranit existující roztržičnost jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek propojených s veřejnými rozpočty a s majetkem státu; v odůvodněných případech připustit konkrétní odchylky (např. ve věci skutečností podléhajících zvláštnímu režimu utajení);

- provázat informace zachycované v účetnictví s informacemi ze systémů státního rozpočtu; klást důraz jak na zlepšení kontroly čerpání veřejných rozpočtů, tak na vytvoření vhodnějších podmínek pro přípravu a schvalování těchto rozpočtů;

- v rámci účetnictví státu zajistit rovněž sledování finančních prostředků souvisejících se státní důchodovou a sociální politikou;

- vytvořit podmínky a nástroje pro efektivní zjišťování a sumarizaci relevantních informací o hospodářské situaci státu a s ním propojených účetních jednotek, a to s ohledem na lhůty potřebné k rozhodování na jednotlivých úrovních;

- snížit administrativní náročnost účetnictví státu důslednou elektronizací a digitalizací při současném zajištění vysoké kvality podpůrných elektronických systémů a kontrolních mechanismů;

- zajistit, aby využitelnost informací získaných z účetnictví odpovídala náročnosti a prostředkům vynaloženým na jejich získání (užitek versus náklady).

Účetnictví státu koncipované na akruální bázi povede k rozsáhlejšímu zachycování podmíněných pohledávek a podmíněných závazků – tedy skutečností, které by mohly v budoucnu (na základě určitých situací) znamenat zvýšení nebo snížení majetku státu. Pro zajištění kvantifikace dostupných prostředků státu potřebných k úhradě jeho závazků se oceňování vybraného majetku státu rozšíří o oceňování na bázi běžných (zejména tržních) hodnot.

Je samozřejmé, že projektu předcházelo důkladné zhodnocení zahraničních zkušeností. Ta přispějí v České republice ke stanovení takových pravidel vykazování na úrovni státu, jež budou v souladu s evropskými pravidly pro vedení účetnictví a s dalšími pravidly (jako je např. evropský statistický systém ESA 95).

**Závěr.** Česká republika stojí před nelehkým úkolem vytvořit a úspěšně zavést účetnictví za celý stát jako relativně samostatnou účetní jednotku. Přitom je třeba postupovat systémově, což vyžaduje zejména provázat informace zachycované v účetnictví s informacemi z ostatních systémů státu, zejména se státním rozpočtem a státní pokladnou. Ani sebelepší projekt účetnictví nebude ospravedlnitelný, pokud nebude současně řešena problematika dostatečně účinné kontroly užití prostředků z veřejných rozpočtů. A to je velmi tvrdý oříšek.

#### LITERATÚRA:

1. FEE (2007): Accrual Accounting in Public Sector. A paper from FEE Public Sector Committee, January 2007. [www.fee.be](http://www.fee.be), cit. 21.8.2007.

2. Granof M.H. (2004): Government and Non – for Profit Accounting: Concepts and Practices. 3rd Edition, South America, John Wiley & Sons, 2004 ISBN 978-0-471-23009-0.

3. IASB (2006): International Financial Reporting Standards. London, International Accounting Standards Board, 2006.

4. Ministerstvo financí ČR (2007): Koncepční rámec účetnictví státu. Interní materiál.