

Vymezení prvků účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru[#]

Vladimír Zelenka*

Úvod

Jednou z nejdůležitějších koncepčních otázek účetního výkaznictví je vymezení základních stavebních prvků účetních výkazů. Moderní účetnictví podnikatelských jednotek i jednotek veřejného sektoru užívá běžné prvky účetních výkazů – aktiva, dluhy, vlastní kapitál v rozvaze (výkazu o finanční situaci), výnosy, náklady ve výsledovce (výkazu o výkonnosti), příjmy a výdaje ve výkazu peněžních toků. Pro zahrnutí určitých vykazovaných fenoménů mezi stavební prvky účetních výkazů u účetních jednotek veřejného sektoru je třeba zohlednit specifické rysy účetních jednotek veřejného sektoru a jejich účetních závěrek (podrobněji viz IPSASB, 2011).

Účetní výkazy zobrazují finanční dopady transakcí a jiných událostí pomocí jejich shlukování do obecnějších skupin podle jejich společných ekonomických rysů. Tyto širěji definované skupiny bývají v literatuře označovány jako stavební prvky (*angl. building blocks*) účetních výkazů. Vymezení stavebních prvků účetních výkazů je nezbytné, neboť je východiskem pro zaznamenávání, třídění a agregaci finančních údajů způsobem, který umožňuje uživatelům účetních výkazů poskytovat spolehlivé a relevantní informace. Příspěvek se zabývá definováním stavebních prvků účetních výkazů, nikoli určením podmínek pro jejich uznávání v účetních výkazech.

Literatury, která by se analyticky zabývala problematikou vymezení prvků účetních výkazů ve veřejném sektoru, je naprostý nedostatek. Základním zdrojem se tudíž stává Zveřejněný návrh 2 – Koncepčního rámce pro účetní výkaznictví jednotek veřejného sektoru a další dokumenty Výboru pro Mezinárodní účetní standardy veřejného sektoru (IPSASB). V obecné rovině se koncepčními východisky výkaznictví účetních jednotek veřejného sektoru a tvorbou koncepčního rámce zabývají někteří autoři z akademického prostředí (např. Chan, 2008) i z praxe (např. Müller-Marqués Berger, 2012). V kontextu amerických GAAP (všeobecné uznávaných účetních zásad) pro centrální a místní vlády se problematikou stavebních prvků účetních výkazů zabývá Ruppel (2014). V naší odborné literatuře se problematikou zabývá ve své závěrečné práci Stehlíková (2014).

Cílem příspěvku je deskripce procesu vymezování prvků účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru, jakož i kritická analýza dosavadního procesu tvorby koncepčního rámce v dané oblasti a následná syntéza daného problému. Příspěvek se stane součástí zamýšleného výzkumného projektu, který bude orientován na ucelenou formulaci koncepčních východisek účetního výkaznictví ve veřejném sektoru. Příspěvek je zpracován na pozadí dokumentu IPSASB Koncepční rámec – zveřejněný návrh 2 (IPSASB, 2012). Návrhy z tohoto dokumentu jsou konfrontovány a srovnávány s obecně přijímanými charakteristikami prvků účetních výkazů pro podnikatelský sektor. Významná část příspěvku je věnována obtížně definovatelnému fenoménu odložených toků, Autor vyslovuje názor, že pakliže se významně nepřehodnotí definice tradičních prvků účetních výkazů a/nebo nevytvoří přesvědčivá definice odložených přítoků a odložených odtoků, není vhodné považovat odložené toky za jakési

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP 100040.

* Doc. Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. – docent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <zelenka@vse.cz>.

ostatní položky výkazů, které nepokrývá žádná definice prvků. Jinými slovy, definování prvků účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru se dotýká samotných paradigmat účetního výkaznictví.

1 Stavební prvky účetních výkazů

Zveřejněný návrh 2 – Konceptního rámce pro účetní výkaznictví jednotek veřejného sektoru pro obecné účely: Prvky a uznávání v účetních výkazech (*Conceptual Framework Exposure Draft 2 (CF-ED2), Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements*), vydaný Výborem pro Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB, 2012), vycházející z IPSASB (2010), vymezuje následující stavební prvky účetních výkazů:

Výkaz o finanční situaci (rozvaha): aktiva, dluhy, odložené přítoky, odložené odtoky, vlastnické vklady, vlastnické výběry. IPSASB na svém jednání v roce 2013 celkem pochopitelně zrušil odkaz vlastnických transakcí (jakožto stavebních prvků účetních výkazů) na výkaz o finanční situaci a nahradil ho odkazem na „jiný“ výkaz účetní závěrky.

Výkaz o finanční výkonnosti (výsledovka): výnosy, náklady.

Jako rozdílovou veličinu CF-ED2 vedle prvků účetních výkazů explicitně vymezuje dvě veličiny:

- čistá aktiva (rozdíl aktiv a dluhů) a
- čistá finanční situace (čistá aktiva zvýšená o odložené přítoky a snižená o odložené odtoky).

Posledně uvedené rozdílové veličiny jsou sice návrhem konceptního rámce definovány, avšak nejsou jím považovány za stavební prvky účetních výkazů.

Tab. 1: Vztahy mezi prvky účetních výkazů podle CD-ED2

Schéma vztahů mezi prvky účetních výkazů ve struktuře Výkazu o finanční situaci													
levá strana výkazu	pravá strana výkazu	rozdílové veličiny a vnitřní struktura veličin											
Aktiva	Dluhy	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">Čistá aktiva (počáteční stav)</td> <td rowspan="4" style="width: 10%; text-align: center; vertical-align: middle;"><u>Čistá aktiva</u></td> <td rowspan="4" style="width: 10%; text-align: center; vertical-align: middle;"><u>Čistá finanční situace</u></td> </tr> <tr> <td>Výnosy – Náklady =</td> </tr> <tr> <td>Přebytek/schodek za období (+/-)</td> </tr> <tr> <td>Vlastnické vklady (+)</td> </tr> <tr> <td>Vlastnické výběry (-)</td> <td></td> <td></td> </tr> </table>			Čistá aktiva (počáteční stav)	<u>Čistá aktiva</u>	<u>Čistá finanční situace</u>	Výnosy – Náklady =	Přebytek/schodek za období (+/-)	Vlastnické vklady (+)	Vlastnické výběry (-)		
	Čistá aktiva (počáteční stav)				<u>Čistá aktiva</u>			<u>Čistá finanční situace</u>					
	Výnosy – Náklady =												
	Přebytek/schodek za období (+/-)												
Vlastnické vklady (+)													
Vlastnické výběry (-)													
(čistá aktiva = aktiva – dluhy)													
Odložené odtoky	(odložené odtoky – odložené přítoky)												
	Odložené přítoky												
<i>CELKEM</i>	<i>CELKEM</i>												

Zdroj: Vlastní zpracování.

Vztahy mezi prvky účetních výkazů podle CF-ED2 jsou schematicky vyjádřeny v Tab. 1. Tučně jsou v ní uvedeny prvky účetních výkazů, podtržené jsou zveřejněným návrhem vymezené rozdílové veličiny. Bližší vysvětlení prvků účetních výkazů podle tohoto návrhu a diskuse k nim následuje v dalších částech příspěvku.

2 Aktiva účetních jednotek ve veřejném sektoru

Aktiva jsou CF-ED2 definována jako prostředky¹, které mají schopnost zajistit připlnutí potenciálu sloužit nebo ekonomického prospěchu, který účetní jednotka aktuálně ovládá a který vzešel z minulých událostí.

Při vymezení termínu „prostředek“ návrh uvádí, že užitek může vzniknout přímo ze samotného prostředku nebo z držení práv na tento prostředek. Z definice aktiva podle návrhu koncepčního rámce zpracovaného IPSASB vyplývá, že z prostředku plynou dva typy užítku. To je významný rozdíl oproti stávajícímu koncepčnímu rámci pro vykazování podle IFRS i oproti vymezení aktiva v diskusním materiálu k novému koncepčnímu rámci pro vykazování podle IFRS. Zmíněnými dvěma typy užítku vymezenými návrhem Koncepčního rámce IPSAS jsou:

- potenciál sloužit (*angl. service potential*) a
- ekonomický užitek.

Potenciál sloužit představuje schopnost aktiva být používáno účetní jednotkou tak, aby poskytovala zboží, výrobky a služby, které přispějí k dosažení cílů této účetní jednotky. Potenciál sloužit umožňuje účetní jednotce naplňovat její cíle, aniž by nutně musely být vytvářeny čisté peněžní příjmy (rozdíl peněžních příjmů a výdajů). Potenciál sloužit může být ztělesněn v aktivech obranného charakteru, aktivech národního dědictví, aktivech sloužících k poskytování veřejné služby a veřejných statků, která jsou využívána účetními jednotkami veřejného sektoru, ať již vládního charakteru nebo jiných. Aktiva ztělesňující potenciál sloužit jsou často podle své povahy úzce specializována na specifické cíle.

Ekonomický užitek nabývá formy připlnutí peněžních přítoků nebo snížení peněžních odtoků (tj. formy čistých peněžních toků). Je zřejmé, že takto pojatý ekonomický užitek vyjadřuje v podstatě veškerý sledovaný potenciál aktiv v podnikatelských účetních jednotkách. Ekonomický užitek je však ztělesněn i v aktivech účetních jednotek veřejného sektoru. Jinými slovy, k cílům účetních jednotek veřejného sektoru náleží i takové aktivity, které vedou k přírůstku čistých peněžních toků a které svou podstatou jsou blízké aktivitám podnikatelských jednotek.

IPSASB v CF-ED2 zvolil (stejně jako již dříve v IPSAS 1 Prezentace účetních závěrek) pro vymezení aktiva oba výše zmíněné typy potenciálu ztělesněného v aktivech: potenciál sloužit i ekonomický užitek. Na to, zda odlišovat uvedené dva typy potenciálu ztělesněného v aktivech, mohou existovat různé názory, o čemž svědčí i připomínky odborné veřejnosti ke zveřejněnému návrhu. Existují názory, že potenciál sloužit je součástí ekonomického potenciálu, že ekonomický potenciál je součástí potenciálu sloužit a že oba dva typy potenciálu ztělesněné v aktivech jsou zaměnitelné. Tyto názory by vedly k tomu, že by nebylo nutné oba typy potenciálu ztělesněného v aktivech rozlišovat. S ohledem na tradiční vymezení aktiv, kdy se předpokládá, že potenciál ztělesněný v aktivu povede v budoucnu k připlnutí ekonomického prospěchu, který má charakter nárůstu peněz, jiného aktiva či snížení dluhu (viz například pojetí aktiv uváděné v Koncepčním rámci pro účetní výkaznictví podle IFRS), lze konstatovat, že bude vhodné, pakliže konečná podoba koncepčního rámce pro účetní jednotky veřejného sektoru bude v definici aktiv uvádět jak potenciál sloužit, tak ekonomický prospěch.

¹ Autor dává v daném kontextu přednost překladu anglického slova *resource* „prostředek“ namísto častěji uváděného „zdroj“. Zároveň se domnívá, že v českém jazyce neexistuje adekvátní ekvivalent tohoto anglického slova pro daný kontext.

Ovládání

CF-ED2 za další stěžejní charakteristiku aktiva považuje aktuální ovládání aktiva účetní jednotkou. Ovládání prostředku (aktiva) účetní jednotkou k datu účetní závěrky dle zveřejněného návrhu znamená:

- schopnost účetní jednotky použít prospěch z daného aktiva, ať již jde o potenciál sloužit nebo o ekonomický prospěch, který připlývá z daného prostředku, nebo
- schopnost účetní jednotky řídit jiným stranám povahu a způsob využití prospěchu ztělesněného v daném prostředku (aktivu).

Ovládání může vycházet z právního vlastnictví, z přístupu k danému prostředku nebo ze schopnosti zamezit nebo zakázat přístup k danému prostředku. Dále je třeba posuzovat existenci nástrojů použitých k tomu, aby aktiva byla užitá k dosažení cílů, a rovněž, zda existuje vynutitelné právo na potenciál sloužit nebo ekonomický prospěch vznikající z daného aktiva. Tento souhrn skutečností a okolností není definitivním přehledem náznaků toho, že existuje ovládání.

Minulá událost

V moderních definicích aktiv a dalších stavebních prvků účetních výkazů se objevuje požadavek na jejich uznání v účetních výkazech teprve tehdy, plynou-li z již nastalé, tj. minulé události, jako přirozená charakteristika. Vyplývá to i ze samotné podstaty účetnictví jakožto disciplíny založené na zobrazení jevů, které již nastaly, tj. jevů, k nimž došlo v minulosti. Pro řadu transakcí a událostí není problém stanovit okamžik, který dělí minulost od budoucnosti. Jde zejména o běžné typy transakcí jako například nákup hmotných a nehmotných aktiv, prodej zboží a výrobků atd. Jsou však příklady komplikovanějších transakcí, kde stanovení rozhraní mezi minulostí a budoucností je komplikovanější. To se může týkat transakcí s některými finančními nástroji. U účetních jednotek veřejného sektoru může nastat i další okolnost, která hraje významnou roli pro stanovení zmíněného okamžiku. Aktiva totiž těmto účetním jednotkám mohou vznikat rovněž v důsledku nesměnných transakcí, včetně takových, kdy účetní jednotka uplatňuje svá svrchovaná práva. K takovým transakcím resp. právům může náležet právo na zdanění, na poskytování určitých licencí, právo na udělení přístupu, jeho omezení nebo zamezení, k nehmotným prostředkům (jako příklad uvádí zveřejněný návrh elektromagnetické spektrum). To jsou příklady moci a práv, které obvykle jiné jednotky, než jsou účetní jednotky veřejného sektoru, nemají k dispozici. Z podstaty takových práv a mocí však vyplývá, že stanovení okamžiku klíčového pro rozlišení minulosti a budoucnosti může být komplikovanější a může existovat i několik variant možných okamžiků, u nichž je třeba rozhodnout, který je klíčový. Typickým příkladem je výsostné právo státu na zdanění, u něhož se nabízejí tyto klíčové okamžiky:

- všeobecná způsobilost pro zdanění,
- získání moci zdaňovat prostřednictvím určitého nařízení,
- uplatnění moci k tomu, aby vzniklo právo na zdaňování,
- zdanitelná událost, na základě níž vzniká jiné straně povinnost daň zaplatit (například u daně ziskové (v našem případě daně z příjmů vznik zdanitelného příjmu poplatníka během daného účetního období).

Posledně zmíněný okamžik je v souladu s aktuálním zněním standardu IPSAS 23 Výnosy z nesměnných transakcí.

3 Dluhy účetních jednotek ve veřejném sektoru

Definice dluhů (*angl. liabilities*) bývá do určité míry odvozena od definice aktiv. Je tomu tak i v případě CF-ED2. Dluh je definován jako současná povinnost, která vznikla z minulých událostí, když existuje malá nebo nereálná alternativa zamezit odplynutí potenciálu sloužit nebo ekonomického prospěchu z dané účetní jednotky.

Současnou povinností je právní požadavek nebo závazný požadavek neprávního charakteru, u něhož účetní jednotka má jen malou nebo nereálnou alternativu zamezit tomu, aby účetní jednotka poskytovala služby nebo ekonomický prospěch jiné straně.

Minulé události

Stejně jako v případě aktiv, tak i u dluhů se požaduje, aby tento prvek rozvahy vzešel z transakcí nebo událostí, které již v minulosti nastaly. U dluhů, které mají formu právní dohody, je obvykle snazší určit časový okamžik hranice mezi minulostí a budoucností. Mnohem komplikovanější úvahy a posouzení budou vyžadovány u těch dluhů, které nemají právní formu. To se bude týkat zejména určení okamžiku, od něhož účetní jednotka má jen malou nebo nereálnou alternativu zabránit odplynutí potenciálu sloužit nebo ekonomického prospěchu.

Aby povinnost představovala rozvahový (účetní) dluh, musí jít o povinnost vůči jiné straně, než je účetní jednotka. Ta nemůže mít dluh sama vůči sobě. Nicméně, není nutné, aby byla strana, vůči níž má účetní jednotka povinnost, konkrétně známa. Rovněž tak není nutné, aby byla explicitně stanovena data vypořádání této povinnosti.

Právní povinnost vs. závazná povinnost neprávního charakteru

Za právní povinnost je považována taková povinnost, která je vymahatelná podle zákona či jiných právních předpisů. Směnné transakce jsou smluvními z jejich podstaty. U nesměnných transakcí je třeba učinit úsudek.

Závazná povinnost neprávního charakteru, která vede ke vzniku účetního dluhu má následující atributy:

- účetní jednotka naznačuje jiným stranám na základě vzorce svého konání v minulosti, publikovaných pravidel nebo dostatečně specifikovaných prohlášení, že bere na sebe určitou odpovědnost;
- v důsledku takového náznaku účetní jednotka u části jiných stran vyvolala oprávněná očekávání, že bude takovou odpovědnost naplňovat; a
- účetní jednotka má jen malou nebo nereálnou alternativu zamezit vypořádání povinností plynoucích z dané odpovědnosti.

Pro uznání účetního dluhu z titulu závazné povinnosti neprávního charakteru je zásadní určení okamžiku, od něhož se stává povinnost neprávního charakteru závaznou. Ve veřejném sektoru může jít o řadu různých okamžiků, k nimž mohou náležet:

- politický (např. volební) slib,
- oznámení určité politiky,
- předložení rozpočtu,
- schválení rozpočtu,
- okamžik, kdy se stává rozpočet účinným.

Tyto prvotní okamžiky samy o sobě ještě obvykle neznamenají vznik účetního dluhu, Musí být naplněny ještě další charakteristiky účetního dluhu, které jsou uvedeny v jeho definici. Tak

například účetní dluh musí vyvolat odplynutí potenciálu sloužit nebo ekonomického prospěchu. Povinnost, kterou lze vypořádat bez odplynutí prostředků, není účetním dluhem.

4 Výnosy a náklady účetních jednotek ve veřejném sektoru

Výnosy jsou ve zveřejněném návrhu vymezeny jako

- přítoky běžného účetního období, které zvyšují čistá aktiva účetní jednotky jiným způsobem, než jsou vklady vlastníků a nárůsty odložených přítoků, a
- přítoky běžného účetního období, které plynou z úbytků odložených přítoků.

Náklady jsou analogicky vymezeny jako

- odtoky běžného účetního období, které snižují čistá aktiva účetní jednotky jiným způsobem, než jsou výběry vlastníků a nárůsty odložených odtoků, a
- odtoky běžného účetního období, které plynou z úbytků odložených odtoků.

Důležitou charakteristikou výnosů a nákladů je, že jde o toky, které se vztahují k danému účetnímu období. To je odlišuje od odložených toků, jimž je věnována pozornost v další části tohoto příspěvku. Na rozdíl od odložených toků, které se vztahují k budoucím specifikovaným obdobím, se přítoky a odtoky vztahující se k nespecifikovaným budoucím obdobím považují za výnosy nebo náklady. Výnosy mohou rovněž vzniknout v důsledku úbytku dluhů (například odpis promlčeného dluhu).

Rozdíl výnosů a nákladů je v kontextu stávajících standardů IPSAS, jakož i v CF-ED2 označován jako přebytek nebo schodek (*angl. surplus or deficit*) účetní jednotky za dané účetní období. Tento ukazatel je obdobně jako výsledek hospodaření (*angl. profit or loss*) u podnikatelských účetních jednotek výchozím ukazatelem finanční výkonnosti.

5 Odložené přítoky a odložené odtoky

CF-ED2 poprvé v historii mezinárodní standardizace účetního výkaznictví definuje dva nové fenomény, které byly zařazeny mezi stavební prvky zahrnované do rozvahy. Jde o odložené přítoky (*angl. deferred inflows*) a odložené odtoky (*angl. deferred outflows*).

Odložené přítoky dle CF-ED2 jsou připlnutím potenciálu sloužit nebo ekonomického prospěchu poskytované dané účetní jednotce k využití ve specifikovaném budoucím účetním období, které plynou z nesměnných transakcí a které zvyšují čistá aktiva.

Odložené odtoky dle CF-ED2 jsou odplynutím potenciálu sloužit nebo ekonomického prospěchu poskytované jiné jednotce nebo straně pro využití ve specifikovaném budoucím účetním období, které plynou z nesměnných transakcí a které snižují čistá aktiva.

Nesměnné transakce jsou pro účetní jednotky veřejného sektoru významným charakteristickým rysem. Nesměnné transakce mohou být nedobrovolné transfery prostředků, jakým je například zdanění, dále dotace (granty), které mohou být přijaty před účetním obdobím, o němž se zvažuje, že v něm dojde k financování poskytování výrobků, zboží a služeb. Druhou kategorií nesměnných transakcí představují transfery prostředků s časovým omezením a načasovaným očekáváním, aniž by byla specifikována povinnost konat nebo prostředky vrátit. Informace o rozsahu, jímž náklady na provedení služeb byly financovány výnosy stejného účetního období je užitečné pro účely skládání účtů a pro rozhodování. Proto je důležité prezentovat od výnosů resp. nákladů odděleně toky, které se vztahují ke specifikovaným budoucím účetním obdobím.

Separátní prezentace toků, které mají vztah ke specifikovaným budoucím obdobím, může být zajištěna více způsoby:

- a) Rozšířením definice aktiv a závazků. Tato cesta k separátnímu vykázání zmíněných toků není využitelná, protože by ve své podstatě vedla k likvidaci definic aktiv a dluhů, které jsou akceptovány a respektovány nadnárodními i národními standardy. Jde o to, že odložené odtoky nenaplňují charakteristiku aktiv – ovládnutí, a odložené přítoky nespĺňují charakteristiku dluhů – současnou povinnost.
- b) Vykazovat odložené toky způsobem podobným jako je vykazování položek ostatního úplného výsledku (*angl. other comprehensive income*) podle IFRS. Toto řešení by bezpochyby technicky umožnilo vykazovat separátně zmíněné odložené toky, nicméně zůstává otázkou, zda tyto toky mají spíše charakter výsledku (analogie s úplným výsledkem v duchu IFRS) nebo rozvahových položek. Navíc, rozhodování o tom, které fenomény mají být zahrnuty do ostatního úplného výsledku, jsou arbitrárně stanoveny pro jednotlivé standardy IAS/IFRS, přičemž IPSASB při zpracování CF-ED2 preferoval, aby byla problematika odložených toků zapracována jako obecné řešení pro vykazování podle standardů IPSAS.
- c) Informace o odložených tocích poskytovat jako zveřejnění mimo účetní výkazy. Toto řešení lze považovat za solidní. Je jen otázkou, jaký akcent je dán na prezentaci odložených toků. Pakliže IPSASB u jednotek veřejného sektoru považuje separátní informace o odložených tocích spjatých s určitým typem transferů za zásadní, je pochopitelné, že ze všech možností, jak tyto toky prezentovat, zvolil jejich separátní vykazování v rozvaze.
- d) Separátní vykázání odložených toků v rozvaze. Tento způsob byl IPSASB zvolen při konečné úpravě CF-ED2. To však vyvolalo nutnost označit je za specifickou formu stavebních prvků rozvahy.

Za stěžejní charakteristiky jsou dle definic odložených toků, jak je v CF-ED2 definuje IPSASB, považovány:

Specifikovaná budoucí účetní období a nesměnné transakce

Požadavek na jedno nebo více specifikovaných účetních období je nezbytný proto, aby mohl být tento fenomén vůbec zvažován. Návrh uvádí jako příklad odloženého pří toku víceletou dotaci poskytnutou účetní jednotce, která nenaplňuje znaky účetního dluhu, avšak obsahuje pobídka poskytovatele k tomu, aby byla využita k financování obecných činností účetní jednotky po více než jedno specifikované budoucí účetní období. Jako příklad odloženého odtoku se nabízí víceletá dotace převedená poskytovatelem, která sice neobsahuje žádné podmínky, ale je v ní zakomponována jeho pobídka, aby dotace byla použita k všeobecným činnostem příjemce po jedno nebo více specifikovaných budoucích účetních období.

Nastane-li dříve specifikované budoucí období, toky již nelze označovat za odložené. Snížení odložených pří toků za dané období se stává výnosem běžného období a naopak snížení odložených odtoků v daném období se stává nákladem běžného období.

Schematicky znázorňuje účetní operace spjaté s odloženými toky Tab. 2:

Tab. 2: Schéma účetního zachycení odložených toků

	Účetní operace	Období	Má dáti	Dal
1a	Poskytovatelem poskytnutá dotace	201X	Odložené odtoky	Peníze
1b	Nastalé dříve specifikované budoucí období	201X+Y	Náklad	Odložené odtoky
2a	Příjemcem přijatá dotace	201X	Peníze	Odložené přítoky
2b	Nastalé dříve specifikované budoucí období	201X+Y	Odložené přítoky	Výnos

Zdroj: Vlastní zpracování.

IPSASB v CF-ED2 požaduje, aby se fenomén odložených toků uplatnil pouze v případě nesměnných transakcí. To není v souladu s tím, jak s fenoménem odložených toků pracují americké GASB, které umožňují vykazovat odložené toky i u směnných transakcí. IPSASB požaduje, aby každý nárůst či pokles čistých aktiv plynoucí ze směnných transakcí byl shledán výnosem nebo nákladem, případně vkladem či výběrem vlastníků.

6 Vlastnické vklady a vlastnické výběry

Vlastnické vklady a výběry jsou standardním fenoménem, který vede ke zvýšení či snížení čistých aktiv účetní jednotky, které není součástí přebytku či schodku (výsledku hospodaření) za účetní období. CF-ED2 zařazuje oba tyto fenomény mezi explicitně vyjmenované prvky účetních výkazů, které jsou spojeny s výkazem o finanční situaci. IPSASB v CF-ED2 v této souvislosti neuvádí souvislost vkladů a výběrů s výkazem typu výkazu změn vlastního kapitálu. Vlastní charakter vkladů a výběrů u řady účetních jednotek veřejného sektoru může mít jinou podobu než transakce „vlastníka“ v právním pojetí, např. formu převodu aktiv a dluhů v souvislosti s restrukturalizacemi vládních účetních jednotek.

7 Čistá aktiva a čistá finanční situace

V úvodu příspěvku byla zmíněna skutečnost, že CD-ED2 vymezuje dvě rozdílové veličiny, které mají pro uživatele účetních závěrek účetních jednotek veřejného sektoru zvláštní význam. Výbor (IPSASB) se rozhodl, že tyto rozdílové veličiny nebude považovat za samotné prvky účetních výkazů, byť budou představovat důležitou informaci, jejíž význam je zdůrazněn tím, že budou uvedeny přímo ve výkazu o finanční situaci.

Obecným účetním principem resp. modifikací bilanční rovnosti je vztah rovnosti (nikoli totožnosti) mezi částkou čistých aktiv a částkou vlastního jmění. CF-ED2 veličinu vlastního jmění (*angl. equity*) nevymezuje. Rovněž nevymezuje termín používaný ve stávajících standardech IPSAS: čistá aktiva/vlastní kapitál (*angl. net assets/equity*). Nicméně zmiňuje rozdílovou veličinu čistá aktiva. Lze se domnívat, že takto bude označena ta část výkazu o finanční situaci, která bude odpovídat rozdílu účetních aktiv a dluhů. Úhrnná výše čistých aktiv se bude měnit v důsledku:

- vlastnických vkladů a výběrů,
- přebytku nebo schodku za běžné účetní období (výsledku hospodaření) včetně nákladů a výnosů spojených se snížením položek odložených odtoků a odložených přítoků.

Úhrnná výše kladné čisté finanční situace vyjadřuje čisté prostředky účetní jednotky, které jsou k dispozici pro poskytování zboží, výrobků a služeb v budoucích obdobích. Z formulací CF-ED2 vyplývá, že IPSASB považuje za zásadní rozdílovou veličinou čistou finanční situaci spíše než čistá aktiva.

8 Další kroky v přípravě Koncepčního rámce

Další jednání IPSASB posuzovala připomínky odborné veřejnosti k CF-ED2. Na základě těchto reakcí se Výbor rozhodl připravit konečné znění Koncepčního rámce s určitými úpravami. Podstatné informace vyplývají ze zápisu z jednání IPSASB z prosince 2013 (IPSAS (2013)).

Některé připravované úpravy nejsou zásadní. To se týká definic aktiv a dluhů:

Aktivum je prostředek, který účetní jednotka aktuálně ovládá v důsledku minulých událostí.

Dluh je současná povinnost účetní jednotky vedoucí k odplynutí prostředků, která vznikla v důsledku minulé události.

Těmito novými návrhy definic se nemění obsah, pouze některé části definic z CF-ED2 byly začleněny do jiných odstavců. V případě aktiv je například odkaz na potenciál sloužit a ekonomický užitek odsunut až do definice prostředku (*angl. resource*).

S ohledem na řadu odmítavých stanovisek a připomínek ke konceptu odložených toků IPSASB i nadále zvažuje jejich zahrnutí a případně formu jejich zahrnutí mezi prvky účetních výkazů. Aktuální zpráva z jednání IPSASB hovoří o tom, že odložené přítoky a odložené odtoky nebudou mezi prvky účetních výkazů začleněny. Nicméně, IPSASB ponechává na zvážení tyto varianty nakládání s fenoménem odložených toků:

- a) Vymezení odložených toků způsobem, který by předem neurčoval prezentaci těchto prvků. Tento přístup vede ke dvěma krokům: stažení definice odložených toků z diskusí o jejich začlenění do účetních výkazů a úprava definice odložených toků tzv. způsobem „*principles-based*“ (tj. cestou vykazování založeném primárně na stanovených pravidlech spíše než na základě formulovaných zásad). Takový přístup by vyžadoval vyloučení požadavků na budoucí specifikované období a omezení na nesměnné transakce z definic odložených toků.
- b) Pomocí změn definic výnosů a nákladů, kam by odložené toky byly zařazeny. Toto by vyžadovalo zvláštní formu zveřejnění v poznámkách k účetním výkazům.
- c) Rozšíření definic aktiv a dluhů, čímž by byly odložené toky zahrnuté pod tyto prvky výkazu o finanční situaci. Tímto řešením se však IPSASB nadále nezabývá, neboť zastává názor, že není vhodné rozbíjet základní charakteristiky obsažené v obecně uznávaných definicích aktiv a dluhů.
- d) Akceptování určitých ekonomických jevů, které nenaplňují definice jiných prvků účetních výkazů, pro vykazování v účetních výkazech. Tento přístup by znamenal vykazování odložených toků jako ostatních jevů, které je vhodné začlenit do účetních výkazů proto, aby účetní závěrka naplňovala cíle účetního výkaznictví. Tyto ostatní jevy, které by byly předmětem vykazování v účetních výkazech, by byly vymezeny a požadovány ve specifických standardech IPSAS.

Přestože IPSASB se na posledních jednáních přiklání nejvíce k variantě zde uvedené jako d), autor tohoto příspěvku zastává názor, že není vhodné, aby některé složky výkazu o finanční situaci a výkazu o finanční výkonnosti (s výjimkou mezisoučtů a rozdílových veličin) nebyly shledány za prvky účetních výkazů. Varianta d) by znamenala, že určitá část těchto účetních výkazů nebude mít statut prvku, což může vést k tomu, že kategorie „ostatní jevy“ v účetních výkazech může být arbitrárně využívána pro různé nehomogenní a nekonzistentní ekonomické fenomény. To může vést k nekoncepčním řešením a dezorientaci uživatelů účetních výkazů.

Závěr

Vymezení tzv. stavebních prvků účetních výkazů nepředstavuje pro účetní výkaznictví pouze formální záležitost. Jde o určení zásadních fenoménů, které je nevyhnutelné pro zachycování, třídění a agregaci finančních údajů způsobem, který umožňuje naplňovat cíle účetního výkaznictví. S ohledem na existenci určitých rozdílů mezi cíli účetního výkaznictví v podnikatelském sektoru a v sektoru veřejném se při stanovování stavebních prvků účetních výkazů objevují určitá specifika. Definice aktiv i dluhů se zásadně neodlišují od jejich definic pro účetní výkaznictví podnikatelského sektoru. Rozdílem je, že zatímco potenciál aktiva v podnikatelském kontextu se projevuje jako ekonomický prospěch, kapacita aktiva ve veřejném sektoru se projevuje ve formě ekonomického prospěchu, ale rovněž jako potenciál sloužit.

Významným specifikem vymezení prvků účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru v rámci projektu IPSASB je otázka transakcí, které nesplňují charakteristiky definic aktiv, dluhů, výnosů a nákladů, a přesto jsou pro naplnění cílů účetní závěrky ve veřejném sektoru podstatné. Daná problematika se projevila tím, že do CF-ED2 byly mezi prvky účetních výkazů začleněny i tzv. odložené přítoky a odložené odtoky. Názory odborné veřejnosti na problematiku vykazování odložených toků v účetních výkazech se velice rozcházejí. Bude na IPSASB, aby posoudil všechny připomínky a rozhodl pro racionální a konsistentní variantu řešení odložených toků. Bez ohledu na to, jak se názor na odložené toky na jednáních IPSASB vyvíjel od publikování CF-ED2, a bez ohledu na to, jaké bude konečné znění Konceptního rámce pro účetní výkaznictví jednotek veřejného sektoru, zastává autor příspěvku názor, že pakliže je třeba v účetních výkazech vykazovat odložené toky, je nezbytné zahrnout je mezi stavební prvky účetních výkazů, tj. nenechat na specifických standardech, aby určité požadavky na vykazování nad rámec stavebních prvků byly označovány jako „ostatní jevy“ vykazované vedle stanovených prvků účetních výkazů.

Literatura:

- [1] Chan, J. L. (2008). *International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues*. In D'Amore, M. (ed.): *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*. [online], Milan, McGraw-Hill, c2009, s. 19-33, [cit. 21. 9. 2014], <<http://www.jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>>.
- [2] IPSASB (2010): *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements. Consultation Paper*. [online], New York, International Federation of Accountants, c2010, [cit. 21. 9. 2014], <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IPSASB-CP_Elements-Recognition-Phase_2.pdf>.
- [3] IPSASB (2011): *Key Characteristic of the Public Sector with Potential Implications for Financial Reporting. Exposure Draft*. [online], New York, International Federation of Accountants, c2011, [cit. 21. 9. 2014], <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IPSASB_ED_Key-Characteristics-of-Public-Sector.pdf>.
- [4] IPSASB (2012): *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements. Exposure Draft*. [online], New York, International Federation of Accountants, c2012, [cit. 21. 9. 2014], <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Conceptual%20Framework%20Exposure%20Draft%20%20FINAL%20November%208,%202012.pdf>>.

- [5] IPSASB (2013): *Conceptual Framework: Elements and Recognition in Financial Statements. IPSASB meeting December 2-5, 2013, Ottawa, agenda item 6B.* [online], New York, International Federation of Accountants, c2013, [cit. 21. 9. 2014], <<http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/Combined%20item%206B-v1.pdf>>.
- [6] Müller-Marqués Berger, T. (2012): *IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standards.* Hoboken, Wiley, 2012.
- [7] Ruppel, W. (2014): *Wiley GAAP for Government: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments.* Hoboken, Wiley, 2014.
- [8] Stehlíková, S. (2014): *Koncepční rámec standardů IPSAS a možnosti jeho budoucí implementace v České republice.* Praha. Vysoká škola ekonomická, 2014, diplomová práce.

Vymezení prvků účetních výkazů účetních jednotek veřejného sektoru

Vladimír Zelenka

ABSTRAKT

Účetní výkazy zobrazují finanční dopady transakcí a dalších událostí tím, že je shlukují do skupin, které mají stejné rysy. Tyto široce pojaté skupiny se označují jako prvky (stavební kameny) účetních výkazů. Tyto prvky jsou východiskem pro zachycování, třídění a seskupování údajů finančního charakteru. Účetní výkazy uspořádané podle těchto prvků poskytují uživatelům relevantní informace. Stanovení těchto stavebních kamenů a jejich definice pro účetní závěrky pro všeobecné účely účetních jednotek veřejného sektoru jsou typické některými specifiky. Zatímco definice aktiv, dluhů, výnosů a nákladů pro účetní výkaznictví ve veřejném sektoru jsou podobné definicím pro účetní výkaznictví podnikatelské, existují některé významné rozdíly mezi oběma sektory. Nejvýznamnějšími specifiky jsou: potenciál aktiva ve formě potenciálu sloužit a ve formě ekonomického prospěchu a požadavek na vykazování odložených přítoků a odložených odtoků v účetních výkazech účetních jednotek veřejného sektoru.

Klíčová slova: Konceptní rámec; Stavební prvky účetních výkazů; Aktiva; Dluhy; Odložené přítoky; Odložené odtoky; IPSAS.

Elements of Financial Statement of Public Sector Entities Definition

ABSTRACT

Financial statements display the financial effects of transactions and other events by aggregating them into groups which have common characteristics. These broad groups are called the elements (building blocks) of financial statements. These elements are a base for recording, classifying and grouping financial data. Financial statements structured by these elements provide users with relevant information. Determination of these building blocks and their definitions for general purpose financial reporting by public sector entities are characterized by some particularities. Whereas definitions of assets, liabilities, revenues and expenses for public sector financial reporting are simile to these for business financial reporting, there are some important differences between both sectors. The most important peculiarities of determination of the elements of financial statements of public sector entities are: capacity of asset in the form of service potential and economic benefit, and need for reporting of deferred inflows and deferred outflows in the financial statements.

Key words: Conceptual Framework; Elements of Financial Statements; Assets; Liabilities; Deferred Inflows; Deferred Outflows; IPSAS.

JEL classification: M41.