Vymezení konsolidačního celku v rámci veřejného sektoru České republiky a na Slovensku

*Lukáš Poutník**

Abstrakt:

Příspěvek se zabývá vymezením konsolidačního celku státu v podmínkách České republiky a na Slovensku. Dne 30. ledna 2015 vydala Rada pro mezinárodní standardy pro veřejný sektor nový standard IPSAS 35 – Konsolidovaná účetní závěrka. Tento standard představuje velmi sofistikovanou konstrukci účetních axiomů, která v dané oblasti veřejný sektor výrazně přibližuje sektoru soukromému. Cílem tohoto příspěvku je identifikace a následné porovnání metodických prvků při vymezení konsolidačního celku státu obsažených v české a slovenské národní legislativní úpravě v kontextu se standardem IPSAS 35.

Klíčová slova: Konsolidovaná účetní závěrka; Konsolidační celek státu; Veřejný sektor; Definice ovládnutí; Podnik veřejné správy.

JEL klasifikace: E02, H10, M41.

1 Úvod

Proces konvergence výkaznictví veřejného sektoru již ovlivňuje většinu národních účetních úprav, a to Českou republiku a Slovensko nevyjímaje. Pro zajištění tohoto cíle by měla být při tvorbě národní účetní legislativy primárně zajištěna vysoká odbornost a transparentnost. V současné době tyto zcela zásadní charakteristiky splňují Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (dále jen „standardy“ či IPSAS), jejichž existence je přímo spjata s procesem konvergence. Standardy jako celek vycházejí z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (též IFRS) a v řadě států již slouží jako vhodná informační základna při tvorbě národních účetních pravidel či metodických pomůcek. V případě Evropské unie probíhá dlouhodobě snaha o sblížení národních legislativních úprav¹, která v mnoha členských státech pravidelně podněcuje odbornou diskuzi nad tím, do jaké míry je třeba měnit způsoby vymezení a ocenění různých složek aktiv, závazků, vlastního kapitálu a obecně vykazování informací pro externí uživatele finančního účetnictví.

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

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 IGA F1/47/2015.

¹ Např. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniku, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice 78/660/EHS a 83/349/EHS.

Dne 30. ledna 2015 vydala Rada pro mezinárodní standardy pro veřejný sektor (též IPSASB) sadu pěti nových standardů IPSAS 34–38, které nahradily původní standardy IPSAS 6–8. Vymezením konsolidačního celku státu se od roku 2015 zabývá IPSAS 35, který se odchyluje od IFRS 10 pouze danými specifiky pro veřejný sektor. Matis a Cirstea (2015) ve svém výzkumu poukazují na skutečnost, že vybrané státy se již v rámci sestavení konsolidované závěrky na municipální či na centrální úrovni nechaly inspirovat IFRS, a proto zároveň předpokládají, že s vydáním IPSAS 35 budou vznikat stále silnější tendence k převzetí tohoto nového přístupu. Nejvíce problematickým místem v rámci harmonizace v této oblasti však dozajista zůstávají mnohdy odlišné charakteristiky jednotlivých národních hospodářství, která vycházejí především z rozdílných pojetí státního zřízení či jinak diferencované struktury subjektů obecně klasifikovatelných pod veřejný sektor, příp. alespoň mající vazbu na prostředky z veřejných zdrojů.

2 Přehled literatury

V roce 2008 představili Grossi a Pepe (2009) komplexní studii, která se zabývala konsolidovanou účetní závěrkou ve veřejném sektoru. V rámci studie provedli srovnávací analýzu, při které se snažili vybrat nejvhodnější metody a zároveň popsat veškeré podobnosti a rozdíly mezi účetními principy a standardy ve vybraných zemích. Jejich srovnání bylo založeno na 7 reprezentativních státních cílech. Jednalo se o Švédsko, Francii, Austrálii, Nový Zéland, Velkou Británii, USA a Kanadu. Švédsko a Francie podle jejich výzkumu splňovaly veškerá kritéria států, která představují silnou vládní pozici uvnitř národního hospodářství s jasně danými koncepčními prvky pro vymezení konsolidačního celku. Oproti tomu Austrálie a Nový Zéland připomínaly svojí majetkovou strukturou i vlastním stylem řízení jednotlivých státních subjektů spíše podnikatelské prostředí, na které lze do velké míry aplikovat IFRS. Poslední skupinu tvořila Velká Británie, USA a Kanada. Oba autoři studie se při vymezení těchto států shodli na tom, že dané vymezení státních struktur plně odpovídá adaptaci účetních pravidel ze soukromého sektoru na veřejný, a proto je pro ně v rámci konsolidačních přístupů nejvhodnější cestou implementace IPSAS. V roce 2009 provedli Grossi a Newberry (2009) další analýzu, ve které se snažil popsat dva odlišné přístupy aplikované ze strany jednotlivých vlád. Za první přístup identifikoval tendenci přibližování soukromého sektoru veřejnému s důrazem na možnou aplikaci IPSAS. V rámci druhého přístupu Grossi zdůraznil, že se jedná o státy, které se rozhodly jít vlastní cestou vymezení konkrétních specifik státní struktury odlišující veřejný sektor od podnikatelského. Možná implementace IPSAS v těchto zemích byla podle jeho názoru značně problematická. Walker (2009) publikoval studii zaměřenou na analýzu účetních postupů a vymezení konsolidované účetní závěrky u vybraných zemí, které již konsolidovanou účetní závěrku zveřejňovaly na akruální bázi. Jednalo se především o Austrálii, kde provedl detailní analýzu za posledních 30 let. Po provedení analýzy

došel k závěru, že ačkoli je Austrálie typickým představitelem státu, který má v rámci svoji struktury velmi blízko k podnikatelskému prostředí, existuje několik specifických oblastí odlišující státní subjekty od klasických korporací. Jednalo se především o oblast transferů, která nebyla podle jeho zjištění dostatečně prezentována v účetních výkazech, aby mohla jejich uživatelům podat úplné informace o hospodaření státu. Ve svém výzkumu Walker rovněž uvedl, že je mnohdy problematické vymezit veškeré subjekty, které lze v konečném výčtu k rozvahovému dni zahrnout do konsolidačního celku. Wise (2010) provedl analýzu, ve které se primárně soustředil na aspekty státu z pohledu jeho řízení. Snažil se v rámci veřejného sektoru obecně vymezit pojmy „vlastnictví“ a „kontrola“, se kterými dále pracoval ve svém dotazníkovém šetření. Z jeho závěrů vyplývá, že pro řízení státu či kontrolu veřejných financí je vždy mnohem vhodnější pracovat s daty na konsolidované bázi než na bázi individuálních účetních závěrek, a to plně ve smyslu teorie řízení. V rámci vymezení vlastního konsolidačního celku uvedl, že by se mělo primárně vztahovat k ekonomickým aspektům řízení státu, a to jak na municipální, tak na centrální úrovni, způsobem, aby mohl stát efektivně reagovat na možné změny v globální ekonomice a jejich dopadům na národní hospodářství.

Hlavním cílem příspěvku je nalézt odpovědi na následující otázky:

- 1) Je vhodné vymezit konsolidační celek státu v souladu s tradičním pojetím veřejného sektoru?
- 2) Měla by být vazba na státní rozpočet dostatečnou podmínkou pro zahrnutí subjektu do konsolidačního celku státu?
- 3) Existují subjekty, které není vhodné zahrnout do konsolidačního celku státu?
- 4) Jaké nejvýznamnější rozdíly lze spatřit v českém a slovenském vymezení konsolidačního celku státu oproti pojetí IPSAS?

3 Hranice veřejného sektoru

Národní hospodářství bývá v teorii členěno na tržní subjekty, nestátní neziskové organizace, domácnosti a veřejný sektor (Pestoff, 1995). Z pohledu finančního účetnictví a jeho regulace je důležitý prvek ziskovosti, který odděluje podnikatelské subjekty ve všech právních formách od ostatních subjektů. Hlavními znaky veřejného neziskového sektoru jsou způsob financování ve smyslu poskytování prostředků z veřejných zdrojů, dále způsob spravování majetku, který provádí veřejná správa, poskytování veřejných služeb a provádění veřejné kontroly. S existencí veřejného neziskového sektoru bývá často spojován pojem veřejný statek, který ze své povahy mohou získat příslušníci dané společnosti bez jakékoli protihodnoty, typickým příkladem takového statku je vzdělání či zajištění veřejného pořádku. Pro potřeby vymezení hranic veřejného sektoru lze obecně považovat existenci veřejného statku za podstatný faktor z hlediska působnosti tržních

i neziskových subjektů v rámci probíhajících decentralizačních tendencí uvnitř i vně vládních struktur (Grossi a Cepiku, 2014).

Z hlediska dalších charakteristik či vymezení je důležité rozlišit neziskový sektor na vládní a dobrovolnou část (Salamon a Anheier, 1997). Neziskové organizace, a to bez výjimky, mají jistou institucionální strukturu, jsou neziskové ve smyslu nerozdělování zisku a obvykle disponují vlastními postupy a strukturami, které umožňují kontrolu vlastních činností s ohledem na transparentnost a efektivnost. V případě nestátních neziskových organizací je velmi důležitá institucionální oddělenost od státní správy a prvek dobrovolnosti. V této oblasti se IPSASB zaměřuje pouze na vládní (též státní či veřejný) sektor a nevládní či dobrovolné organizace nechává zcela stranou svého zájmu, oproti tomu např. americká Rada pro účetní standardy vlády (též US GASB) vydává samostatná účetní pravidla s výraznými specifiky pro neziskové organizace jako takové. Vezmeme-li v potaz evropské země typu Španělska, kde obecně zaujímá neziskový sektor výrazný podíl na národním hospodářství s vysokou účastí státu, je potřeba klást si otázku, zda není IPSASB příliš úzce zaměřena pouze na veřejnoprávní subjekty, které představují pouze část neziskového sektoru. V tomto směru česká a slovenská legislativa v současné době disponují standardy pro nevládní neziskový sektor. Z pohledu konsolidace byly za rok 2016 v rámci České republiky a Slovenska již zahrnuty do konsolidačního celku státu subjekty, které svoji právní formou i obecnými ekonomickými rysy splňovaly vymezení pro nevládní neziskový sektor, konkrétně se jednalo o nadace a bytová družstva.

Pro případný výčet možných subjektů klasifikovatelných pod neziskový sektor nabízí obecná východiska metodika ESA 2010, která oproti IPSAS definuje některé klíčové pojmy opírající se o vlastní empirický výzkum. Veřejný sektor podle této metodiky tvoří na prvním místě vládní organizace, které zabezpečují základní funkce státu, a dále veškeré subjekty, které jsou ovládány přímo či nepřímo vládou. Pro tyto ovládané subjekty není obecně důležitá jejich právní forma, naopak za rozhodující atributy můžeme považovat pouze podstatu jejich ekonomických transakcí a identifikovatelnou vazbu na státní aparát. V rámci pojmosloví IPSAS 35 zavádí pojem „podnik veřejné správy“, za které lze obecně identifikovat tržní subjekty², které mohou vytvářet zisk a rozdělovat dividendy mezi své vlastníky, a zároveň neziskové organizace, které v národním hospodářství působí s určitým posláním, jakým může být např. pomoc v hmotné nouzi či poskytování jiného druhu veřejného statku. Grossi, Mori a Federica (2014) publikovali studii zaměřenou na aktuálně probíhající změny ve smyslu transformace klasických veřejnoprávních struktur do nových právních forem. Často se podle nich jedná o zcela oddělené subjekty mimo klasická pojetí veřejného sektoru. Poukazuje především na úplné či

² Bližší vymezení podniku veřejné správy vychází ze standardu IPSAS 1 – Předkládání účetní závěrky.

částečně řízené organizace vládou s nepřilíš jednoznačně identifikovatelnou vazbou na státní rozpočet. V roce 2014 přispěli do této oblasti Bisogno, Santis a Tommasetti (2014), kteří uvedli, že je nutné klást patřičný důraz na neziskové subjekty, jejichž prostřednictvím vlády realizují svoji veřejnou politiku. Zdůraznili, že těmito subjekty by měly být zejména státní nemocnice, výzkumné ústavy či veřejné vysoké školy. Zatímco takovému vymezení plně odpovídá slovenské pojetí konsolidačního celku státu, české pojetí v současné době nepočítá se zahrnutím veřejných vysokých škol a z obecného z hlediska je velmi složité nalézt interpretaci, která by mohla zdůvodnit tento krok ve smyslu nerealizování státní politiky pro oblast terciárního vzdělávání. V některých případech je nutné sledovat rovněž snahy centrálních či municipálních vlád převést svůj deficit mimo standardní prvky výkaznictví, a to prostřednictvím nejrůznějších forem financování. V této souvislosti bývají často zmiňovány PPP projekty. Z pohledu komplexní a srovnatelné zprávy o hospodaření státu lze konstatovat, že by uživatelé konsolidovaných závěrek státu měli mít obecně přístup ke všem informacím o fiskální odpovědnosti svých zvolených zástupců.

4 Vymezení veřejného subjektu

Z hlediska vymezení veřejného subjektu lze v současnosti vycházet především z metodiky ESA 2010, která rovněž pro statistické účely disponuje obecnou klasifikací těchto subjektů. Největším přínosem tohoto přístupu, jak již bylo zmíněno, je jednoznačně snaha vymezit veřejný subjekt pouze na základě jeho ekonomických aktivit nehlédě na právní formu, která by mohla mít v jednotlivých státech rozdílnou podobu. Za nejdůležitější kvalitativní kritéria dle metodiky ESA se považuje veřejnoprávní charakter, vazba na veřejný rozpočet, možnost státu ovlivnit činnost dané organizace a druh výstupu ve smyslu poskytování veřejného statku. V případě nehomogenního výstupů jedné organizace je vždy rovněž důležitý jejich vzájemný poměr. Pokud převažují výstupy odpovídající svým charakter spíše veřejnému statku, lze v širším pojetí danou organizaci považovat za veřejný subjekt. Za určitých okolností je však nutné zvažovat i další charakteristiky. Metodika ESA zmiňuje existenci tzv. ekonomicky nevýznamných cen, kdy veřejný subjekt nabízí své výstupy za cenu, která z pohledu tržních subjektů není všeobecně akceptovatelná. Subjekty, nabízející tento druh výstupů, jsou především neziskové organizace s vazbou na státní rozpočet. V podmínkách České republiky a Slovenska se jedná např. o kulturní a informační centra, střediska volnočasových aktivit, vzdělávací centra, střediska pedagogicko-psychologického poradenství a prevence, knihovny, muzea, vědecká pracoviště, divadla nebo galerie.³

³ V českém i slovenském právním prostředí mají tyto subjekty podobu především rozpočtových či příspěvkových organizací.

Za další aspekt, který bere metodika ESA 2010 v úvahu je vlastní význam činnosti, kterou daná organizace provádí, ve smyslu dopadu na fungování národního hospodářství. Jedná se především o citlivé oblasti jako je bezpečnost státu či regulaci a dohled např. nad finančním trhem. Z titulu monopolního postavení, příp. jisté formy nadřazení, vůči ostatním subjektům na daném trhu je pro vládu klíčové, aby disponovala alespoň částečnou kontrolou nad organizacemi tohoto typu. V podmínkách České republiky a Slovenska se jedná např. o bezpečnostní informační služby, antimonopolní úřad, katastrální úřady, finanční správu, národní transfúzní centra, soudy, úřady práce, tiskárnu cenin, úřad pro jadernou bezpečnost, agrární komoru, ústav pro kontrolu potravin či léčiv. Ostatně pojem „hospodářský významný“ ve spojení s ekonomickou aktivitou vlády bývá často zmiňován i odbornou literaturou (Rainey a Bozeman, 2000) ve smyslu vymezení určité charakteristiky pro subjekty, které by měly být považovány za součást veřejného sektoru.

5 Ovládání a vazba na ekonomické cíle

Definice ovládání či kontroly obsažená v IPSAS 35 obsahuje totožné tři prvky, jak je tomu ve vymezení dle IFRS 10. Jedná se o existenci kontroly nad účetní jednotkou, vystavení se proměnlivým výnosům a možnosti tyto výnosy z pozice investora ovlivnit. Výnosy jsou v tomto případě vymezeny v širším slova smyslu, než jen z čistě účetního hlediska. IPSAS 35 definuje tyto „výnosy“ jako dosažení ekonomických cílů vlády či obdržení finančního prospěchu, např. ve smyslu vyplacené dividendy státním podnikem ve prospěch státu. Ovládání jako takové vychází dle IPSAS 35 z existence vlivu na významných činnostech jednotky např. z titulu rozhodování o volbě nabízeného sortimentu zboží či služeb, řízení finančních aktiv, výběru, nabývání nebo pozbývání aktiv, způsobu získávání finančních zdrojů, rozpočtech, plánech, jmenování a odměňování klíčových vedoucích pracovníků. V podmínkách veřejného sektoru IPSAS 35 uvádějí, že schopnost ovládat jiný subjekt automaticky nevzniká společně s pozicí regulátora, který stanoví pravidla pro tržní účastníky, jedná se např. o postavení ústavu pro kontrolu léčiv ve vztahu k farmaceutickým společnostem, a rovněž nevzniká z titulu ekonomické závislosti, a to jak ve smyslu závislosti vybraného subjektu např. na veřejných zakázkách, tak ve smyslu financování činnosti neziskové organizace z grantů či darů. Ekonomická závislost musí být vždy identifikována společně s reálnou schopností státu daný subjekt ovládat, aby bylo možné obecně konstatovat, že se jedná o ovládaný subjekt. Z hlediska fiskální odpovědnosti, jak ji definují Challen a Jeffery (2005), je rozhodující, zda má stát v konkrétním případě v souladu se svými cíli a vymezeními základních funkcí státu racionální zájem či z právního hlediska pravomoc vybraný subjekt řídit. Pokud se jedná o situaci, kdy tomu tak není, daný subjekt by neměl být zahrnut do konsolidačního celku. Jedná se např. o poskytnutí dotací ze strany státu soukromým vysokým školám, které touto

formou finančně podporuje, ale rozhodně by se neměl dostat do situace, aby si na základě dotačních podmínek vynutil vliv na významných činnostech tohoto subjektu ve smyslu získání moci nad jednotkou. Naproti tomu u veřejných vysokých škol IPSAS 35 zdůrazňuje jejich institucionální charakter a soulad se stejnými společensko-ekonomickými cíli, které v oblasti terciárního vzdělání sleduje vláda. Za dosažený společensko-ekonomický cíl lze proto v daném případě uvést např. zvyšování kvalifikace.

V podmínkách České republiky a Slovenska nejsou dle již zmíněných souvislostí a pravidel do konsolidačního celku státu zahrnuty soukromé vysoké školy. U veřejných vysokých škol je však současný stav u obou zemí rozdílný. V případě Slovenska se již podařilo tyto subjekty řádně včlenit do konsolidačního celku státu, ovšem české veřejné vysoké školy stojí prozatím mimo definovaný konsolidační celek. Dle výkladu IPSAS 35 by nezávislost akademické půdy na vládě v tomto případě neměla mít větší argumentační sílu ve srovnání s dosažením společných společensko-ekonomických cílů akademické obce a vlády pro vlastní nezahrnutí do konsolidačního celku. Tento vztah jde zobecnit i na další subjekty. IPSAS 35 přímo uvádí, že pro zahrnutí do konsolidačního celku není podstatná skutečnost, zda mají statutární orgány dané účetní jednotky schopnost vykonávat svoji pravomoc nezávisle na vládě, pokud jsou v souladu se společensko-ekonomickými cíli státu. Typickými příklady jsou soudy, které by měly s ohledem na činnost vlády fungovat nezávisle, ale svoji povahou by měly jistě být zahrnuty do konsolidačního celku státu. V českých i slovenských podmínkách jsou subjekty moci soudní zahrnuty v souladu s tímto výkladem do konsolidačního celku. V současnosti je však opačná situace v případě zahrnutí centrální banky, která u obou zemí není předmětem konsolidace. IPSAS 35 konkrétně pozici centrální banky vymezují jako činnost nezávislého subjektu na vládě v oblasti měnové politiky, která by však měla být svoji povahou vždy zahrnuta do konsolidačního celku. Zajímavá je dále oblast např. veřejnoprávních sdělovacích prostředků, tedy zejména rozhlasu a televize, jejichž existence je spjata s platnými zákonnými normami z titulu poskytování veřejné služby svým občanům. Hlavními atributy této veřejné služby jsou poskytování objektivních informací veřejnosti, přispívání k právnímu vědomí a rozvíjení kulturní identity obyvatelstva. Dle standardů by měl být takový subjekt předmětem zahrnutí do konsolidačního celku. U analyzovaných zemí však existuje vzájemný nesoulad. Zatímco slovenské pojetí je u veřejnoprávních sdělovacích prostředků plně v souladu s IPSAS 35, v podmínkách České republiky nebyly na základě politického rozhodnutí tyto subjekty do konsolidačního celku zahrnuty.

Standards rovněž uvádějí i některé problematické oblasti, jejichž možné zachycení v konsolidované účetní závěrce představuje jiný pohled na finanční data, než je pouhé zajištění základních funkcí státu, a to ve smyslu rozpočtové odpovědnosti vlády. Jedná se např. o organizace ve finanční tísní, které se stát rozhodne zachránit.

V podmínkách českého či slovenského prostředí se jedná např. o aktiva konsolidační agentury, jejichž existence byla primárně spjata se záchranou vybraných finančních institucí. Pomoc ze strany státu je v takových případech většinou zdůvodněna udržením důvěryhodnosti finančního trhu jako celku, aby nedošlo k dominovému efektu z titulu nastání dalších negativních důsledků v národním hospodářství. Ačkoli jde o zajištění vlivu na významných činnostech jednotky dle pojetí IPSAS 35, za záměr státu v takovém případě nelze zcela jistě považovat provozování aktivit sanované instituce v dlouhodobém horizontu. Obecně by státní zásah neměl být činěn s jinými motivy než je krátkodobá finanční výpomoc. Ve stejné situaci by se mohly rovněž nacházet i další účetní jednotky, např. státem zachráněné dlužní společnosti či velké výrobní závody, avšak i v těchto případech se stát angažuje pouze ve smyslu sociálně-ekonomických dopadů na obyvatelstvo, nikoli se strategickým záměrem vést v těchto vybraných odvětví výrobu. Tyto zmíněné argumenty jsou IPSASB brány v potaz pro potenciální nezahrnutí těchto subjektů do konsolidačního celku státu.

6 Vybraná česká a slovenská specifika

Z pohledu národních specifik je nejprve důležité zmínit, že vlády v obou zemích mají poměrně silnou pozici, a to především v důsledku vnímání silného státu z období centrálně plánované ekonomiky. Za dvě poslední dekády však řada reformních kroků přispěla zejména k přechodu účetnictví veřejného sektoru z peněžní na akruální bázi, což obecně představuje sbližování výkaznictví státu k tržním subjektům a možnou implementaci mezinárodních standardů. Oblastí, která není doposud zcela dořešena, je značný metodický nesoulad mezi řízením státních organizací prostřednictvím rozpočtových informačních systémů a vlastním zachycením hospodaření v rámci finančního účetnictví. Z tohoto důvodu lze pro ucelený pohled na veřejné finance v České republice nebo na Slovensku označit informace obsažené z účetní závěrce za nedostatečné. Pokud chce externí uživatel účetních závěrek obou zemí zjistit bližší informace o stavu veřejných financí, musí se rovněž dopátrat pravidelně zveřejňovaných rozpočtovým výkazů, které však mají svoji vlastní logickou stavbu často nekorespondující s účetními výkazy. V případě ukotvení tzv. konsolidačního balíku do národních legislativních úprav obě země postupují obdobně. V České republice jsou zachycena základní pravidla ke konsolidaci státu právní normou v podobě konsolidační vyhlášky⁴ a na Slovensku vydává Ministerstvo financí tzv. legislativní opatření ke konsolidaci⁵.

⁴ Jedná se o vyhlášku č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Jedná se o opatření č. MF/27526/2008-31, kterým se ustanovují podrobnosti o metodách a postupech konsolidace ve veřejné správě a podrobnosti o uspořádání a označování položek konsolidované účetní závěrky ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů.

Obě země disponují prováděcími vyhláškami⁶ či opatřeními⁷ k zákonu o účetnictví zaměřenými na veřejný sektor a vydávají rovněž standardy obsahující vybrané účetní postupy pro subjekty veřejné správy. Pro vymezení konsolidačního celku státu slouží konsolidační manuály, které v obou zemích vydává Ministerstvo financí.

Na Slovensku je konsolidační celek státu vymezen již od roku 2008 a slovenská vláda od roku 2009 zveřejňuje konsolidační účetní závěrky za veřejnou správu. Vymezení konsolidačního celku na Slovensku do velké míry odpovídá pravidlům IPSAS 6, které slovenské Ministerstvo financí implementovalo do legislativní podoby ve spolupráci s auditorskými společnostmi KPMG a PwC. Konsolidační celek státu Slovenské republiky tak již od roku 2009 zahrnuje státní rozpočtové organizace, státní příspěvkové organizace, obchodní společnosti se státní účastí, státní podniky, územní samosprávné celky, státní fondy, veřejné vysoké školy, veřejnoprávní sdělovací prostředky, veřejné zdravotní a sociální pojišťovny. Z pohledu metodiky IPSAS 6 je u státem vymezených veřejnoprávních subjektů kladen důraz převážně na institucionální pojetí s vazbou na státní rozpočet. Toto vymezení vychází především z pozice zřizovatelské funkce státu pro předem definovaný okruh subjektů, jejichž zřízení je spjato s rozhodnutím vlády či místně příslušných orgánů, na které byla tato kompetence vládou delegována. V případě obchodních společností je za rozhodující považován vliv na významných činnostech, a to plně ve smyslu IPSAS 6. Z hlediska sdílených společensko-ekonomických cílů s vládou slovenské pojetí nepracuje s možnou variantou zahrnutí centrální banky do konsolidačního celku a rovněž se v rámci stanovených metod nekonsolidují soukromoprávní podniky s dočasnou kontrolou státu za součást veřejné správy, a to plně v souladu s původní metodikou IPSAS 6.

V České republice byl projekt konsolidované účetní závěrky státu řadu let diskutován, avšak jeho vlastní realizace byla uskutečněna až v průběhu let 2014 a 2015. Z hlediska českého pojetí konsolidačního celku je důležité již rozlišení účetních jednotek přímo v zákoně o účetnictví, kde je zavedený pojem tzv. „vybrané účetní jednotky“, za kterou lze v užším pojetí považovat subjekt veřejného sektoru. Jedná se o organizační složky státu, státní fond, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Konsolidační vyhláška v českém pojetí stanoví rozsah a způsob sestavování účetních výkazů za Českou republiku, který je tvořen vládní částí, municipální částí, zdravotní pojišťovnou a množinou účetních

⁶ Zejména vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Zejména opatření č. MF/16786/2007-31, kterým se ustanovují podrobnosti o postupech účtování a účtově osnovy pro rozpočtové organizace, příspěvkové organizace, státní fondy, obce a vyšší územní samosprávné celky, ve znění pozdějších předpisů.

jednotek, která je ovládána nebo je vůči ní vykonáván společný nebo podstatný vliv prostřednictvím tzv. spravující účetní jednotky. Za spravující účetní jednotku lze podle konsolidační vyhlášky identifikovat zejména správce kapitoly státního rozpočtu, kraj, hlavní město Prahu, městskou část hlavního města Prahy, samostatnou obec či dobrovolný svazek obcí. V případě vybraných účetních jednotek je ovládaným vždy subjekt, který byl zřízen nebo založen spravující jednotkou. Do konsolidačního celku dále spadají zejména státem ovládané soukromoprávní subjekty, pokud jsou pro potřeby konsolidace považovány za dostatečně významné⁸. Z hlediska metodiky je důležitý aspekt ovládat jednotku z titulu podstatného či společného vlivu. Ovládání není řešeno tak koncepčně jako vyplývá např. z IPSAS 35, ale je primárně soustředěno na schopnost jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy statutárních, příp. kontrolního orgánů, a na rozsah hlasovacích práv držených investorem v poměru k rozptylu držby hlasovacích práv ostatními investory. Jedná se o situaci, kdy stát prostřednictvím spravující jednotky drží alespoň 30% majetkový podíl na soukromoprávním subjektu a s ostatními investory jedná pravidelně ve shodě nebo lze z posledních 3 po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu vyvodit hlasovací model, ve kterém má spravující jednotka rozhodující vliv. Takovéto pojetí prvku charakterizujícího ovládání vychází rovněž z IFRS 10, ale není již aplikováno s patřičným důrazem na splnění dalších kritérií jako je vystavení se proměnlivým výnosům a možnosti tyto výnosy z pozice investora ovlivnit. Za velmi problematický metodický prvek pro vlastní konsolidaci lze spatřit v českých podmínkách oblast společensko-ekonomických cílů, které sdílejí nebo by měly sdílet institucionálně samostatné subjekty s vládou. Existuje zde metodický nesoulad pro velmi podobné kategorie subjektů. V případě územního samosprávního celku, který je dle českého pojetí tzv. vybranou účetní jednotkou zahrnuté vždy do konsolidace, může do jeho činnosti zasahovat centrální vláda pouze za podmínky, vyžaduje-li to ochrana zákona dle ústavy. Na druhé straně můžeme identifikovat např. dle metodiky ESA 2010 veřejnoprávní subjekty, jakými jsou veřejné vysoké školy či veřejnoprávní sdělovací prostředky, které do konsolidace zahrnuty nejsou, a přitom zcela jistě plní společensko-ekonomické cíle v souladu s vládou. České pojetí, obdobně jako slovenské, nepracuje s variantou zahrnutí centrální banky do konsolidačního celku a z pohledu využití

⁸ Pro zahrnutí do konsolidačního celku státu musí subjekt, který není vybranou účetní jednotkou, překročit alespoň jedno z následujících kritérií:

- a) výše netto aktiv vykázaných v účetní závěrce musí činit více než 100 mil. Kč,
- b) výše cizích zdrojů vykázaných v účetní závěrce musí činit více než 100 mil. Kč,
- c) celkové náklady, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti, musí dosáhnout více než 100 mil. Kč,
- d) celkové výnosy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti, musí dosáhnout více než 100 mil. Kč.

konsolidačních metod nepovažuje soukromoprávní podniky s dočasnou kontrolou státu za součást veřejné správy.

Tab. 1: Porovnání metodických prvků při vymezení konsolidačního celku

Metodický prvek	IPSAS 35	České pojetí	Slovenské pojetí
dodržování aktuálního principu	ano	ano	ano
existence příčinné vazby k veřejnému statku	ano	částečně	částečně
soulad s klasifikací subjektů ESA 2010	částečně	částečně	částečně
předp. institucionalizace subjektů v rámci kons. celku	ano	ano	ano
vymezení subjektů dle jejich právní formy	ne	ano	ano
předpoklad fiskální odpovědnosti	částečně	částečně	částečně
sounálež. se společensko-ekonomickými cíly vlády	ano	částečně	ano
předpoklad ekonomické závislosti	částečně	částečně	částečně
zohled. významu subjektu v rámci národ. hospodářství	ano	částečně	částečně
existence vlivu na významných činnostech	ano	částečně	ano
předpoklad vystavení se proměnlivým výnosům	ano	částečně	částečně
předpoklad ovlivnění proměnlivých výnosů	ano	částečně	částečně

Zdroj: IBSASB (2014, 2015), EU (2013).

7 Závěr

Tradiční pojetí veřejného sektoru, jak jej definuje např. Pestoff (1995), není z pohledu vymezení konsolidačního celku příliš vhodné. Hlavním důvodem jsou decentralizační tendence uvnitř moderních státních struktur, kde již často existují pouze nepřímé vazby k veřejným statkům. Pro vymezení hranic veřejného sektoru lze v současné době vycházet z národních účtů a metodiky ESA 2010 zahrnující kromě tradičních vládních institucí, a to nehledě na právní formu, rovněž soukromé společnosti, ve kterých má stát rozhodující vliv a veřejné korporace. Mezi veřejné korporace ESA 2010 klasifikuje např. centrální banky, energetické společnosti, zdravotní pojišťovny či technické služby v držení státu. Z hlediska zahrnutí subjektu do konsolidačního celku státu by pouhá existence vazby na státní rozpočet obecně neměla postačovat. Pro vlastní zahrnutí do konsolidačního celku je nutné požadovat i další podmínky, za které lze v současnosti považovat metodické prvky obsažené v IPSAS 35. Nejvýznamnějšími prvky jsou vliv státu na významných činnostech

jednotky a existence společných společensko-ekonomických cílů, které jednotka sdílí s vládou z titulu zajištění základních funkcí státu. Mezi subjekty, které není vhodné zahrnout do konsolidace, obecně patří institucionálně oddělené organizace od veřejné správy, jejichž činnost by neměla spadat do působnosti státních struktur, a proto by za ně vlády neměly přijímat svoji fiskální odpovědnost. K vlastnímu vymezení konsolidačního celku by jednotlivé státy měly přistupovat zejména s přihlédnutím na ekonomické aspekty jeho řízení, a to jak z důvodu držby státního majetku a hospodárného nakládání s ním, tak z důvodu stanovení nezastřené fiskální odpovědnosti z titulu provádění národohospodářských rozhodnutí. Z českého i slovenského pojetí lze fiskální odpovědnost⁹ primárně identifikovat na úrovni dílčích konsolidačních celků, jejichž konsolidované výkazy vstupují do vrcholové konsolidace. Na základě tohoto přístupu je fiskální odpovědnost v rámci ústřední správy (vládní část) vztažena na správce rozpočtových kapitol a v rámci municipalit na vyšší územní samosprávné celky. Slovenské vymezení konsolidačního celku státu vychází z metodiky obsažené v IPSAS 6, a to se všemi jejími klady i zápory. Po 8 letech, kdy Slovensko pravidelně zveřejňuje svoji konsolidovanou účetní závěrku bez výrazných metodických úprav, lze toto pojetí technologicky přijmout a konstatovat, že byla v daných podmínkách implementace standardů skutečně racionální. Z hlediska vhodnosti využití metodických prvků se však nabízí otázka, zda takové pojetí vychází z čistě ekonomického opodstatnění příslušných vazeb. Podle mého názoru nelze převzít obecný metodický vzor bez bližší ekonomické interpretace. V rámci analýzy českého pojetí jsem identifikoval řadu metodických prvků, které jsou obsaženy ve standardech, avšak jejich aplikace je v současnosti prováděna mnohdy nekonceptně a externím uživatelům konsolidované účetní závěrky tak nepřináší ucelený pohled na hospodaření státu, což by mělo být primárním cílem při sestavení tohoto výkazu.

Literatura

BISOGNO, M., SANTIS, S., TOMMASETTI, A., 2014. *The definition of control in public sector consolidated financial statements*. EGPA Workshop, Lisbon.

CHALLEN, D. M., JEFFERY, C., 2005. Definition of the Reporting Entity. *Australian Accounting Review*, sv. 15, č. 35, s. 71–78.
doi: 10.1111/j.1835-2561.2005.tb00254.x.

EU [Evropská unie], 2013. *European system of accounts ESA 2010*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. doi: 10.2785/16644.

⁹ Odpovědnost za sestavení konsolidované účetní závěrky státu a za její obsah (kvalitu dat) přísluší v České republice i na Slovensku ministerstvu financí.

GROSSI, G., CEPIKU, D., 2014. Financial Sustainability and Cutback Management: Global Issues for Public Organizations. *Public Money & Management*, roč. 34, č. 2, s. 79–81. doi: 10.1080/09540962.2014.887513.

GROSSI, G., MORI, E., FEDERICA B., 2014. From Consolidation to Segment Reporting in Local Government: Accountability Needs, Accounting Standards, and the Effect on Decision-Makers. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, sv. 10, č. 1, s. 32–46.

GROSSI, G., NEWBERRY, S., 2009. Whole-of-Government Accounting: International Trends. *Public Money & Management*, roč. 29, č. 4, s. 209–218. doi: 10.1080/09540960903034968.

GROSSI, G., PEPE, F., 2009. Consolidation in the public sector: a cross-country comparison. *Public Money & Management*, 2009, roč. 29, č. 4, s. 251–256. doi: 10.1080/09540960903034968. doi: 10.1080/09540960903035031.

IPSASB [International Public Sector Accounting Standards Board], 2014. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* [online]. New York: IFAC. [cit. 10. 9. 2016]. Dostupné z: <<https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>>.

IPSASB [International Public Sector Accounting Standards Board], 2015. *IPSAS 34: Separate Financial Statements; IPSAS 35: Consolidated Financial Statements; IPSAS 36: Investments in Associates and Joint Ventures; IPSAS 37: Joint Arrangements; IPSAS 38: Disclosure of Interests in Other Entities* [online]. New York: IFAC. [cit. 10. 9. 2016]. Dostupné z: <<https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-36-investments-associates-and-joint-ventures>>.

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

PESTOFF, V. A., 1995. *Transformation of Social Security: Pensions in Central-Eastern Europe*. Cracow: Cracow Academy of Economics.

RAINEY, H. G., BOZEMAN, B., 2000. Comparing Public and Private Organizations: Empirical Research and the Power of the A Priori. *Journal of Public Administration Research and Theory*, sv. 10, č. 2, s. 447–470. doi: 10.1093/oxfordjournals.jpart.a024276.

SALAMON, L. M., ANHEIER, H. K., 1997. *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-national Analysis*. Manchester: Manchester University Press.

WALKER, R. G., 2009. Public Sector Consolidated Statements – An Assessment. *Abacus*, sv. 45, č. 2, s. 171–220. doi: 10.1111/j.1467-6281.2009.00282.x.

Poutník, L.: *Vymezení konsolidačního celku v rámci veřejného sektoru České republiky a na Slovensku.*

WISE, V., 2010. Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting. *International Review of Business Research Papers*, roč. 6, č. 5, s. 82–97.

The consolidated group definition of public sector in the Czech republic and Slovakia

Lukáš Poutník

Abstract:

The article deals with the definition of a consolidated group in the Czech Republic and Slovakia public sector. On 30 January 2015 The International Public Sector Accounting Standards Board published new standard IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements. This standard represents a very sophisticated construction accounting axioms based on the approximation of the public sector to the private sector in the accounting consolidation field. The aim of this article is an identification and subsequent comparison of methodological elements in the consolidated group definition of public sector in the Czech and Slovak national legislative amendments in the context of IPSAS 35.

Keywords: Redistribution; Progressivity; Gini coefficient; Lorenz curve.

JEL Classification: H23, H53, I30.