

Akruální účetnictví v rezortu MO ČR – revoluční pohled na účetní data

Nastává doba, kdy se pro rezort MO ČR stává mimořádně aktuální problematika akuálního účetnictví, neboť ve svém Usnesení z května 2007 vláda České republiky mimo jiné ukládá ministru financí a dalším ministrům v usnesení uvedeném (včetně ministryně obrany) poskytnout součinnost při tvorbě účetnictví státu tak, aby k datu 1. 1. 2010 bylo možno zahájit účtování a vykazování státu na akuálním principu. [1]

Článek se proto v první části zaměřuje na charakteristiku akuálního účetního konceptu a stručný přehled jeho vývoje, v druhé části si všímá možných přínosů a rizik spojených s aplikací akuálního účetnictví v oblasti veřejného sektoru.

V posledních desetiletích nabývá ve vyspělých zemích světa na významu otázka hledání optimální pozice veřejného sektoru v rámci systému národního hospodářství a zvyšování jeho výkonnosti. Tato oblast, která je za metodického a organizačního přispění OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) a dalších institucí řešena již od konce 80. let minulého století, vyústila mimo jiné v nastolení praktického požadavku na zkvalitnění obsahu ekonomických dat jako nezbytného předpokladu účinného ekonomického řízení jednotlivých součástí veřejného sektoru. V oblasti účetní evidence, která produkuje data pro řízení zcela nepostradatelná, se tento požadavek projevuje především tlakem na zvýšení transparentnosti jednotlivých položek účetních výkazů a postupným pronikáním metod a nástrojů v minulosti typických výhradně pro oblast účetnictví podnikatelů i do veřejného sektoru.

V této souvislosti hovoříme o tzv. **akuálním účetním konceptu** [2] pro oblast veřejného sektoru, mezi jehož hlavní cíle patří poskytovat uživatelům účetních výkazů data významná pro proces řízení a rozhodování.

Akuální účetnictví ve veřejném sektoru a jeho vývoj

Akuální účetní koncept představuje, zjednodušeně řečeno, účetní metodiku běžně známou z účetnictví podnikatelů, tedy systém, který umožňuje uživatelům průběžně sledovat základní ekonomické kategorie vypovídající o hospodaření účetní jednotky, jakými jsou majetek (aktiva), zdroje financování (pasiva), výnosy a náklady. [3] Zejména náklady jsou v tomto smyslu nezastupitelným ukazatelem hospodaření. Zatímco v oblasti veřejného sektoru tradičně používané **peněžní účetní systémy** sledovaly pouze výdaje, tj. evidenci o aktuálním stavu čerpání přidělených rozpočtových prostředků, akuální účetnictví umožňuje vedle výdajů sledovat i **náklady**, ekonomickou kategorii charakterizující veškeré spotřebované vstupy nezbytné k dosažení realizovaných výstupů hospodářských činností, tj. **konečnou spotřebu hospodářských prostředků vynaložených na činnost účetní jednotky ve sledovaném období**. [4]

Ne všechny spotřebované vstupy jsou totiž spojeny současně i s úbytkem peněžních prostředků, jako např. opotřebením dlouhodobého majetku způsobené jeho každodenním používáním, a takové vstupy, protože nejsou současně i výdaji, nejsou v jiném než plně akuálním účetnictví evidovány. Tak dochází např. k tomu, že při absenci evidence těchto vstupů nemáme

objektivní představu o skutečné hodnotě dlouhodobého majetku a jeho věkové struktuře, což značně ztěžuje plánování investic apod. Je evidentní, že bez znalosti úplných nákladů spotřebovaných pro dosažení realizovaných činností účetní jednotky (včetně těch, které nejsou bezprostředně spojeny s úbytkem peněžních prostředků) je snaha o jakékoli ekonomické rozhodování a řízení pouze iluzorní.

Pokud jde o přesnější definici, **akruální účetní bázi** je možno charakterizovat jako **takovou účetní bázi, v jejímž rámci jsou hospodářské operace uznány a zaznamenány vždy k datu jejich vzniku a ne jen tehdy, kdy jsou bezprostředně spojeny s pohybem peněžních prostředků**. V důsledku tohoto přístupu jsou tedy hospodářské operace zaznamenány v účetní evidenci a výkazech toho období, se kterým souvisejí, [5] jako je tomu zcela běžně u podnikatelů.

Myšlenka využití metodiky účetnictví podnikatelů i ve veřejném sektoru není nijak nová, první individuální pokusy o použití těchto technik lze pozorovat již v r. 1913, kdy jsou v Austrálii zakládány tzv. podnikatelské účty (konta) ministerstvem pošt a následně sestavovány účetní výkazy typu bilance aktiv a pasiv a výkazu zisku a ztráty, které jsou s určitými úpravami v Austrálii využívány dodnes. V padesátých letech minulého století pak byly akruální prvky využívány např. v účetnictví zestátněných průmyslových odvětví Spojeného království.

Přesto se stále jednalo o individuální aktivity, které byly nahrazeny koncepčnějším přístupem až v souvislosti s masivním nástupem rozpočtových deficitů ve vyspělých zemích světa vykazovaných od konce 70. let minulého století. Zde začíná systematický proces hledání efektivních způsobů řízení veřejného sektoru a přechodu k akruálnímu účetnictví pod záštitou OECD a dalších mezinárodních organizací, jako např. Mezinárodní federace účetních – International Federation of Accountants (IFAC).

Prvními zeměmi, které na základě tohoto procesu implementovaly v 80. a 90. letech akruální princip do účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru, se staly Nový Zéland a Austrálie. Je zajímavé, že proces implementace zde probíhal směrem „zdola nahoru“, to znamená, že nejprve byly změny provedeny v místní samosprávě a teprve později na centrální úrovni, tj. v ústřední správě. Naproti tomu ve Španělsku a některých dalších evropských zemích tento proces proběhl od centrální úrovně směrem k úrovni lokální. Tato odlišnost plyne pravděpodobně z tradiční rozdílnosti účetních konceptů v uvedených zemích. Zatímco Španělsko se spolu s Belgií, Francií, Itálií, Japonskem, Švédskem a také např. Českou republikou řadí k zemím, jejichž účetnictví je založeno na makroekonomickém konceptu, ve kterém účetní legislativu reguluje vláda, Austrálie, Nový Zéland, Kanada a USA vycházejí z mikroekonomického aspektu založeného na ekonomické praxi. [6]

Specifika jednotlivých zemí se promítla do odlišných časových harmonogramů, legislativních procesů a rozsahu implementace. Tak např. Finsko, Švédsko, Švýcarsko a z mimoevropských zemí Japonsko dokončily změny již do r. 2002, zatímco ostatní země postupovaly pomaleji. Nicméně podle údajů OECD a IFAC naprostá většina vyspělých zemí světa buď již dnes přechod k akruálnímu účetnictví ukončila, nebo jej dokončuje. V současnosti se do procesu implementace zapojily také jihoamerické, asijské a africké země, tamní reformní procesy jsou podporovány také Mezinárodním měnovým fondem, Světovou bankou nebo různými rozvojovými programy.

Samotná EU a její orgány procházejí dlouhodobým procesem reforem veřejných financí, který zahrnuje jako jednu z důležitých součástí i modernizaci účetních systémů veřejného sektoru tak, aby byly schopny poskytovat transparentní a relevantní data pro potřeby řízení.

Proces modernizace účetnictví EU byl zahájen v r. 2002 vyhlášením projektu „Účetnictví na akruální základě“ (ABAC - Accrual Based Accounting) a ukončen v lednu 2005, kdy Evropská komise zahájila činnost nového účetního systému založeného na plně akruální účetní bázi. Tímto postupem se EU připojila k doporučením OECD a IFAC a vyzvala své členské státy, aby postupovaly v oblasti účetnictví veřejného sektoru obdobně. [7] Proces přijetí akruálu byl již zahájen v sousedním Slovensku nebo např. v Maďarsku a nyní přichází záměr jeho implementace i k nám.

Přínosy a možná rizika přechodu k akruálnímu účetnictví

Zároveň s prvními pokusy o aplikaci akruálního účetnictví ve veřejném sektoru se ovšem rozvinuly také úvahy o oprávněnosti a vhodnosti využití těchto technik dříve určených zejména pro tržní sektor sektorem neziskovým obecně. V zásadě se odborná veřejnost rozčlenila do dvou výrazně odlišných škol:

- ❑ První školu je možno charakterizovat jako tzv. **rétorické odpůrce**, kteří argumentují zásadní odlišností cílů, trhů a povahy mnoha druhů majetku a zdrojů jeho financování veřejného sektoru ve srovnání se sektorem tržním, které podle nich oprávněně vyžadují užití specifických nástrojů a technik,
- ❑ druhou školu můžeme charakterizovat jako zastánce tzv. **sektorové neutrality**, kteří se domnívají, že stejný konceptuální rámec a podstatný soubor pravidel pro účetnictví a výkaznictví by měl platit jak pro veřejný, tak i pro soukromý sektor. [8]

Dnes je již zcela evidentní, že naprosto převládají zastánci sektorové neutrality a postupně dochází k posunu směrem ke stále širšímu využití manažerských technik vlastních původně sektoru tržnímu i sektorem veřejným, a to včetně oblasti účetnictví. Tam, kde již akruální účetní bázi do veřejného sektoru v minulosti zavedli nebo kde právě probíhá proces její implementace, se diskuse o její vhodnosti či nevhodnosti přesunuly směrem k následným debatám o propojení akruálního účetnictví s ostatními reformními prvky, např. s rozpočtovým orientovaným na výstupy, resp. programovým rozpočtovým.

Jako hlavní důvody pro přechod k akruálnímu účetnictví jsou odborníky nejčastěji uváděny transparentnost sledování výdajů a výkonnost veřejného sektoru. Např. Carlin [9] formuluje argumenty pro přechod od tradičního systému k akruálnímu účetnictví následovně:

- ❑ potřeba zvýšení **transparentnosti** veřejných výdajů, a to jak uvnitř účetní jednotky, tak i ve vztahu k vnějšímu prostředí,
- ❑ potřeba zvýšení **výkonnosti** veřejného sektoru, primárně prostřednictvím zpřesnění alokace zdrojů,
- ❑ potřeba identifikace **úplných nákladů činností**, která by vedla ke zvýšení hospodárnosti, dalšímu zlepšení alokace zdrojů a ke zvýšení výkonnosti.

Na základě závěrů odborných studií zemí, ve kterých je akruální účetnictví již využíváno, lze konstatovat, že pomocí tohoto systému lze získat **širší škálu účetních dat pro potřeby řízení** než při využití tradičních systémů, jde navíc o data **auditovaná** (akruální koncept nastoluje požadavky na provedení externího i interního auditu) a vzhledem k postupné mezinárodní standardizaci účetních postupů i v rámci možnosti **vzájemně srovnatelná**. Snad největším praktickým přínosem je schopnost **sledování celkových nákladů** realizova-

ných činností (včetně těch druhů, které pomocí peněžních nebo modifikovaných systémů sledovat nelze).

Akruální účetnictví klade na rozdíl od peněžního značný důraz na **vypovídací schopnost účetních dat** pro jejich univerzální uživatele. Pina a Tores [10] shrnují, že účetní informace ve veřejném sektoru musí dnes naplňovat:

1. Manažerské cíle:

- poskytovat informace pro rozhodování politiků a manažerů,
- poskytovat informace o čerpání rozpočtových zdrojů,
- ocenit náklady a výkony veřejných služeb,
- zveřejnit bilanci aktiv a pasív účetní jednotky.

2. Kontrolní cíle:

- umožnit sestavení dokumentů pro interní a externí audit,
- umožnit hodnotovou analýzu, tj. vyloučit takové náklady, které nejsou nutné pro funkci produktu nebo služby.

3. Analytické a vysvětlující cíle:

- poskytovat informace pro systémy národních účtů,
- poskytovat informace pro vyhodnocení důsledků aktivit veřejného sektoru,
- poskytovat informace různým skupinám uživatelů, např. příjemcům veřejných služeb, plátcům daní, zaměstnancům, managementu apod.

Za **hlavní negativa** spojená s přechodem k akruálnímu účetnictví je možno na základě vyhodnocení zkušeností vyspělých zemí světa označit **zdlouhavost reformních procesů, vysoké náklady** (zejména na změny způsobů oceňování majetku, nezávislý audit, restrukturalizaci a reorganizaci veřejného sektoru, školení personálu), **nedostatečnou informovanost a připravenost** odpovědných pracovníků na změny, mnohdy **nedostatečný nebo chybějící externí audit**. Tato negativa ovšem podle závěrů odborné veřejnosti nejdou na vrub podstaty akruálního konceptu samotného, ale nedostatků při jeho implementaci.

Závěr

Na základě vyhodnocení dosavadních zahraničních poznatků je možno shrnout, že **nároky** kladené **na účetní data se** ve veřejném sektoru postupem času **zvyšují a přesunují** od původní prosté potřeby doložení čerpání rozpočtem přidělených finančních zdrojů k dnešní potřebě **prokázání ekonomické racionality** při nakládání s těmito prostředky.

Před rezortem MO ČR nyní stojí úkol postupného přechodu k akruální účetní bázi. Ta i přes určitá rizika, která jsou odborníky připisována spíše na vrub nekvalitní přípravy reformních procesů než na vrub samotné podstaty akruálního konceptu, je schopna produkovat širší škálu dat nezbytných pro potřeby ekonomického řízení než účetní systémy ve veřejném sektoru tradičně využívané.

Vzhledem k tomu, že dnes již máme k dispozici analýzy vyspělých zemí světa se zaváděním a používáním akruálního účetnictví ve veřejném sektoru, je důležité a užitečné tyto poznatky

využit a seznámit s nimi všechny subjekty rezortu MO ČR tak, aby vlastní implementace proběhla úspěšně a efektivně.

Použitá literatura:

- [1] *Usnesení vlády České republiky* ze dne 23. května 2007, č. 561 k vytvoření účetnictví státu.
- [2] *International Federation of Accountants*. 2007 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards. [online] [cit. 2. září 2007]. February 2007. p. 906. <<http://www.ifac.org/Members/Downloads/2007.pdf>>.
- [3] *International Federation of Accountants*. 2007 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards. [online] [cit. 2. září 2007]. February 2007. p. 906. <<http://www.ifac.org/Members/Downloads/2007.pdf>>.
- [4] *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 505/2002 Sb.*, ve znění pozdějších předpisů.
- [5] *Managing Public Expenditure: Some Emerging Policy Issues and a Framework for Analysis*. OECD. Economics Department. [online]. [cit. 16. dubna 2007]. OECD. 2001. p. 22. <<http://www.oecd.org/data-oecd/31/39/1891839.pdf>>.
- [6] KOVANICOVÁ, D. aj. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. 1. vyd. Praha: Polygon, 1997. ISBN 80-85967-51-0. s. 411. s. 7.
- [7] *Communication from the Commission – Modernisation of the Accounting System of the European Communities*. European Commission. [online]. [cit. 3. dubna 2007]. European Commission. 2002. p. 39. <<http://eur-lex.europa.eu/en/index.htm>>.
- [8] CARLIN, T. M. Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability & Management*. August 2005. Vol. 21, Iss. 3, p. 309-336. ISSN 0267-4424. s. 318.
- [9] CARLIN, T. M. Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability & Management*. August 2005. Vol. 21, Iss. 3, p. 309-336. ISSN 0267-4424. s. 314.
- [10] PINA, V., TORRES, L. Accounting Developments of Spanish Local Governments: An International Comparison. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. Boca Raton. Winter 2002, Vol. 14, Iss. 4, p. 622. ISSN: 10963367.

Vzhledem k dosavadním častým změnám predikce výdajů rozpočtu kapitoly MO se z důvodu zabezpečení plnění úkolů plánovaných ve střednědobém horizontu jeví jako vhodná forma stanovit usnesením vlády vyšší rozpočtu na následující střednědobé období procentuálním podílem z HDP. Na roky 2009 a 2010 je predikce výše rozpočtu stanovena vládou ČR ve výši 1,39 % a 1,38 % HDP. Pro roky 2011 až 2018 předpokládá resort MO stabilní výši procentuálního podílu obranných výdajů v rozsahu 1,4 až 2 % HDP, v závislosti na možnostech státu, jeho zahraničněpolitických závazcích a politicko-vojenských ambicích.

Při dodržení tohoto rozmezí budou OS ČR schopny pokračovat ve zvyšování operačních schopností. Takto nastavené zdrojové prostředí vytváří stabilní plánovací prostředí k realizaci kontinuálního dlouhodobého rozvoje a výstavby OS ČR.

Redukce zdrojů by měla za následek nežádoucí dopady zejména s ohledem na naplňování základního poslání OS ČR – zajištění obranyschopnosti ČR, vzhledem k tomu, že již lze jen stěží hledat vnitroresortní úspory.

TRANSFORMACE
rezortu Ministerstva obrany České republiky
A report, zvláštní číslo, prosinec 2007